



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: Corresponde expediente nº 2360-0059853/2013 ---- “DI GRAZIA HERMANOS S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente nº 2360-0059853/2013, caratulado “DI GRAZIA HERMANOS S.R.L.”.

Y RESULTANDO: Que a fs. 699 se elevan las actuaciones a este Tribunal con los recursos de apelación interpuestos a fs. 1/16 y 17/32 del Alcance nº 3 que corre como fs. 694, respectivamente, por los Sres. Gilberto Jesús Di Grazia y Silvio Luján Di Grazia, ambos por derecho propio y en representación como Socios Gerentes de la firma DI GRAZIA HNOS. S.R.L., con el patrocinio letrado del Dr. Joaquín Manna, contra la Disposición Delegada nº 1110, dictada el 17 de julio de 2017 por el Departamento Relatoria III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Que mediante el citado acto (obrante a fs. 648/664), se determinaron las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe (CUIT 30-70901971-2) como Agente de Recaudación (Régimen General de Percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el año 2012 y se establecieron diferencias a favor del Fisco por haber omitido actuar en tal calidad, por la suma de Pesos ciento cincuenta y dos mil cuatrocientos ochenta y cinco con ochenta centavos (\$ 152.485,80), la que deberá abonarse con más los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias).

En su artículo 4º se aplica una multa equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto no percibido ni depositado, por haberse constatado la comisión de la infracción de “omisión de tributos” prevista y penada por el artículo 61, segundo

párrafo, del citado Código. En el artículo 6°, se aplica a la firma recargos equivalentes al sesenta por ciento (60%) de lo adeudado, de conformidad a lo establecido por el artículo 59 del mismo plexo legal.

Finalmente, en el artículo 10 se establece que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2 y 4, 24 y 63 del citado ordenamiento, los Sres. Silvio Luján Di Grazia y Gilberto Jesús Di Grazia, ambos socios gerentes de la firma, resultan responsables solidarios e ilimitados con la misma por el pago del impuesto reclamado, intereses y sanciones.

Que elevada a fs. 699 la causa a este Cuerpo (artículo 121 del CF), es adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal (fs. 701).

Acreditado el pago de las contribuciones de ley, a fs. 707 se confiere traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, quien contesta a fs. 708/718, oponiendo como Cuestión Previa la extemporaneidad del recurso impetrado por la firma y por el Sr. Gilberto Jesús Di Grazia.

A fs. 721 se le corre traslado al apelante de la Cuestión Previa opuesta, en cumplimiento a lo normado por el artículo 123 del Código Fiscal, constando a fs. 724/728 su contestación.

Consentidos los autos a resolver llamados a fs. 732, se resuelve la Cuestión Previa articulada mediante sentencia interlocutoria de fecha 10 de marzo de 2020, registrada bajo el nº 2931 y obrante a fs. 735/738, mediante la cual se resuelve rechazar por extemporáneos los recursos interpuestos por el Sr. Gilberto Jesús Di Grazia y la empresa de marras, subsistiendo el tratamiento del remedio procesal interpuesto por el Sr. Silvio Luján Di Grazia por su propio derecho.

Que a fs. 750 se hace saber que en razón del Acuerdo Extraordinario nº 100/22, la causa queda a cargo del Dr. Ángel Carballal, en carácter de Vocal subrogante de la Vocalía de la 5ta. Nominación y se informa que a las presentes corresponde el expediente electrónico EX-2025-08135750-GDEBA-TFA. Asimismo, como medida para mejor proveer, se requiere al Departamento de Representación Fiscal de la ARBA, que informe si determinados clientes del agente de percepción de autos, que se precisan en la misma providencia, han presentado las correspondientes Declaraciones Juradas para las posiciones ajustadas y regularizado los eventuales saldos deudores declarados en el Impuesto.

Que tal requerimiento fue satisfecho mediante PV-2025-15516816-GDEBA-DPTRFARBA, según se informa a fs. 753, y completado mediante presentación de fs. 757/759.

Seguidamente se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuer (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en los recursos de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechazan la informativa y pericial por resultar innecesarias para la resolución de la causa. Atento al estado de las actuaciones, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras una breve reseña de los antecedentes del caso, la parte accionante comienza cuestionando el fondo del ajuste practicado.

En esa línea, su primera objeción refiere a las diferencias resultantes por una incorrecta aplicación de la alícuota correspondiente. Señala, por un lado, que al haberse rectificado las DDJJ iniciales y abonado los importes resultantes de tal rectificación, el ajuste *“sólo puede verificarse en algunas operaciones durante los meses 03, 04, 07 y 07 (sic)”*. No obstante, insiste en la improcedencia del ajuste en el entendimiento de que en el caso de haberse percibido por una alícuota menor, ello sólo implicó *“que el sujeto percibido se tome ‘a cuenta’ la percepción practicada y no otra”*. Así, afirma que las diferencias reclamadas ya fueron abonadas, extremo que entiende fácilmente verificable por el Fisco en su base de datos, y por aplicación de los principios de buena fe y verdad material.

Luego, en relación a la omisión de efectuar percepciones a contribuyentes que no contaban con alícuota en el padrón -al margen de resaltar su escasa significación- alega que dicha falta llevó a concluir que no procedía percepción alguna. Reitera que ello sólo implica que el sujeto percibido no pueda tomarse a cuenta la percepción no practicada, dejando entrever la falta de perjuicio al erario público.

Concluye sobre ambos puntos que *“se trata de errores administrativos involuntarios, por importes ínfimos, y que deben estar dentro de un margen de tolerancia por parte del ente fiscal”*.

Procede a abordar lo que constituye la parte sustancial del ajuste, esto es, la omisión de actuar como agente de percepción. Entiende que aquí la causa de las diferencias obedece al disímil criterio respecto de qué operaciones -transportes- están sujetas a percepción en el caso: mientras que para el Fisco estarían comprendidos todos los viajes desarrollados en favor de contribuyentes incluidos en el padrón, para la firma, las pautas del Convenio Multilateral y el principio de territorialidad sólo habilitan a percibir sobre aquellos viajes de los contribuyentes que

debería tributar en la provincia de Buenos Aires, que son los que allí se originan.

Agrega, a ese respecto que los pagos a cuenta de un impuesto se encuentran sometidos a las mismas limitaciones y principios que el derecho prevé para las obligaciones principales, con especial énfasis en el principio de legalidad. Sostiene que la propia Disposición Normativa Serie B 01/2004 (art. 318) respalda su lectura, así como doctrina y jurisprudencia que refiere.

Concluye entonces que las percepciones ajustadas por el Fisco no tienen respaldo normativo alguno y que, si lo hubiere, el mismo sería inconstitucional, por lo que hace el eventual planteo al respecto.

Prosigue solicitando la nulidad del acto administrativo por entender que en su dictado se ha afectado su derecho de defensa, al haberse negado la prueba pericial y modificado el alcance de la informativa propuesta.

Agrega que al tramitarse la pericia contable efectivamente llevada a cabo, no se le dio el traslado que imponen las normas del Código Procesal Civil y Comercial, aplicables subsidiariamente.

Por todo ello, en consonancia con antecedentes de este Cuerpo que refiere, concluye que se ha vulnerado el debido proceso.

A continuación, rechaza la aplicación de la multa impuesta en tanto no existió omisión imputable a su accionar como Agente de Recaudación, *“al menos en lo que se refiere a la omisión de actuar en operaciones que no tuvieran origen en la provincia de Buenos Aires”*. Entiende que incluso bajo la mirada del criterio fiscal, se configura en el caso como eximente el error excusable, por no existir el mínimo de subjetividad exigido por el tipo sancionatorio como consecuencia de la oscuridad de las normas reglamentarias, conforme antecedentes de diversas instancias que menciona.

Prosigue requiriendo se dejen sin efecto los recargos impuestos, como corolario lógico de la inexistencia de la infracción ya alegada, y subsidiariamente, de la imposibilidad de agregar a la sanción de multa otra sanción pecuniaria sin violentar el principio de *ne bis in idem*.

Luego, juzga improcedente la atribución de responsabilidad solidaria en su carácter de Socio Gerente. Ello, por interpretar que los agentes de retención y percepción son ajenos a la relación jurídica tributaria principal, y que no existe habilitación legal expresa para hacerlo.

A su vez, y sin perjuicio del argumento expuesto, se hace eco de precedentes

provinciales en los que se declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal, y asevera que el ente fiscal no ha acreditado *“circunstancias que ameriten una imputación subjetiva de responsabilidad”*.

Por último, objeta la aplicación de los intereses contemplados en el art. 96 del Código Fiscal sobre los recargos y la multa en tanto estos no se encuentran firmes. Alega la inconstitucionalidad de la norma.

Hace reserva de plantear Caso Federal y ofrece prueba.

II.- En lo que aquí concierne, la Representación Fiscal comienza su alegato destacando que en los recursos presentados se reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en el descargo, y que los mismos han sido refutados por el juez administrativo, por lo que correspondería su rechazo in límine. No obstante, procede a contestarlos.

Comienza por dar tratamiento a los planteos de nulidad. Afirma que ARBA *“ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz,... considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”*. Destaca que surgen del propio acto el relato de las circunstancias de hecho y fundamentos de derecho que lo sustentan y las razones que llevaron a desestimar parte de la prueba ofrecida, por lo que no existen las violaciones a garantías constitucionales alegadas. A su vez, afirma que tampoco resulta atendible el planteo de inconstitucionalidad que subyace a dichas quejas, en razón del impedimento a su declaración en esta instancia establecido en el art. 12 del Código Fiscal.

Sentado ello, inicia el análisis de las cuestiones referidas al fondo. En relación a *“la falta de perjuicio fiscal y particularmente sobre la improcedencia del reclamo fiscal por la incorrecta aplicación de alícuotas o que el hecho de no haber efectuado la percepción en otros sujetos que no se encuentren incluidos en el padrón de sujetos pasibles de ser percibidos”*, responde que el juez administrativo brindó justificación suficiente del ajuste, y que este fue ratificado por el perito actuante.

Sobre la posibilidad de liberación del agente en caso de ingreso del gravamen por parte de los contribuyentes directos, la aplicación del Informe nº 208/06 y la aparente duplicidad de pago del impuesto, trae a colación manifestaciones de este Cuerpo en lo relativo a la carga de la prueba, en razón de las que queda en cabeza de quien cuestione la determinación de oficio aportar pruebas que la desvirtúen. Agrega que

interpretar lo contrario atentaría contra la esencia del régimen en cuestión y rechaza el agravio.

En cuanto a la errónea aplicación del principio de territorialidad, remite a lo expresado por el juez administrativo, que lo consideró configurado en atención al domicilio del establecimiento comercial de la firma; y sobre la omisión de percibir a los contribuyentes que no contemplaban alícuota en el padrón, alude a las Disposiciones y Resoluciones Normativas conforme a las cuales es confeccionado.

Pasa a responder las objeciones referidas a la multa establecida. Afirma que habiéndose concluido la procedencia del ajuste efectuado, se encuentra configurado el elemento objetivo, sin que sea necesario analizar la existencia de intención alguna por parte del infractor y sin que tenga relevancia la liquidación o ingreso del impuesto por parte del contribuyente. Cita antecedentes de este Tribunal para respaldar lo dicho y en virtud de los que descarta también la procedencia de error excusable.

En respuesta a los planteos sobre recargos, sostiene que subsisten aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable, por tratarse -tal la calificación de esta instancia- en un régimen sancionatorio específico que habilita su aplicación en conjunto con la multa.

Defiende asimismo la aplicación de intereses, dada su naturaleza resarcitoria; que el incumplimiento de la obligación sustancial impide el ingreso anticipado de los fondos, generándose un perjuicio al Fisco, y que en consecuencia, no es necesario brindar prueba de culpabilidad para que procedan.

Se aboca a continuación a replicar las quejas en torno a la responsabilidad solidaria establecida. Afirma su sustento legal y la caracteriza como una obligación a título propio, por deuda ajena, que no posee beneficio de excusión y para cuya imputación sólo basta el efectivo ejercicio del cargo.

Desestima los antecedentes respecto de la invocada inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal, por entender que ellos no constituyen doctrina legal, conforme ha sido interpretado en otros precedentes que transcribe parcialmente. Concluye entonces que los agravios al respecto deben ser rechazados.

En razón de lo expuesto, solicita se confirme en todo el acto apelado. **III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal:** Que primeramente se hace necesario aclarar que el presente decisorio se abocará únicamente al tratamiento del recurso interpuesto por el Sr. Silvio Lujan Di Grazia, toda vez que respecto de los remedios intentados por el Sr. Gilberto Jesús Di Grazia y la firma, fueron rechazados por haberse incoado más allá del plazo establecido en el artículo 115 del CF.

Tal extremo deviene procedente, a la luz de la existencia de dos vínculos obligacionales sustantivos que unen al Fisco, tanto con la empresa agente de percepción como con cada uno de sus responsables solidarios, entendiendo en consecuencia que asiste derecho a estos últimos a oponer agravios sobre la totalidad de las cuestiones que aquí se ventilan.

Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATYS nº 1110/17 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

1) En torno a la nulidad planteada con respecto al modo en que se dispuso la producción de prueba y su valoración por parte de la Autoridad de Aplicación ofrecida en la instancia de descargo, lo que implicaría a criterio del apelante la conculcación del principio del debido proceso en el procedimiento de determinación tributaria, es dable recordar 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.

Advierto entonces que la prueba agregada a las actuaciones ha sido merituada – según el particular criterio de la administración– al momento de dictar el acto impugnado (ver considerandos del acto apelado a fs. 653 vta./655), circunstancia que torna improcedente el planteo formulado con el alcance pretendido.

Respecto de la medida para mejor proveer dictada por el Organismo recaudador (fs. 592/600) a diferencia del impugnante, entiendo que se dio respuesta y justificación respecto del resultado de la misma, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable alguno al mismo.

Ello en virtud de las facultades propias del Juez Administrativo, para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código procesal.

Así, ni la mera discrepancia que ensaya el agente en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el juzgador para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco las constancias objetivas de la causa, permiten vislumbrar que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos

extremos necesarios para decidir una nulidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido ante similares

circunstancias: "...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..." (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-I) c/ D.G.I.").

Que lo expuesto no implica de manera alguna que esta Instrucción coincida con el criterio aplicado por el juez administrativo actuante en cuanto a la valoración y el tratamiento probatorio desarrollados en autos, tal como se desarrollará infra.

De acuerdo a lo descripto, considero que la nulidad alegada, no puede prosperar; lo que así declaro.

2) Tratamiento de las cuestiones de fondo. Los puntos en debate se ciernen sobre: (i) Aplicación de alícuotas incorrectas. (ii) Omisión de percepción sobre aquellos contribuyentes que no cuentan con alícuotas en padrón. (iii) Omisión de actuar respecto de operaciones que no tuvieron sustento territorial en la provincia de Buenos Aires.

Sentado lo anterior, corresponde examinar la cuestión de fondo en debate, comenzando por recordar que el fiscalizador consideró las operaciones que surgen del Libro IVA Ventas por los períodos 01/01/2012 a 31/12/2012 (fs. 107/164) y copia en formato digital aportado por la firma (agregado a fs 405), para luego determinar la base imponible, de conformidad con el artículo 342 de la Disposición Normativa Serie B nº 01/2004, y así conformar un listado con el total de los clientes por el período fiscalizado, obteniendo las percepciones ajustadas para la fiscalización, indicando aquellas operaciones excluidas por tratarse de contribuyentes no incluidos en Padrón web y que no poseen ni origen ni destino del flete en provincia de Buenos Aires, así como indicando aquellas notas de crédito que no generan devolución de percepción, por no anular totalmente factura (Papel de trabajo nº 8 de fs. 531).

De dicha labor se detectaron diferencias fiscales, las cuales son reclamadas a DI GRAZIA HNOS S.R.L., en virtud de *"...1) Omisión de recaudar y depositar sobre operaciones sujetas a percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; 2)*

Omisión de recaudar y depositar sobre operaciones sujetas a percepción en contribuyentes sin alícuota de padrón, pero con ingresos atribuibles a provincia de Bs As; 3) Aplicación incorrecta de alícuotas de percepción en sujetos pasibles de las mismas...”.

En la etapa previa, en virtud de los argumentos y la prueba ofrecida por la parte en su descargo, el Fisco decidió abrir la causa a prueba declarando admisible la informativa y documental ofrecidas, con los alcances de la Medida Para Mejor Proveer dispuesta por la Autoridad de Aplicación, y rechazando la prueba pericial contable. Como consecuencia de la producción probatoria, obra agregado informe final de auditoría confeccionado por el agente pericial en el que deja constancia de que a fs. 532 corren agregados formularios R-341 en los cuales el inspector actuante procedió a considerar los pagos y declaraciones juradas presentadas por la contribuyente, dejando constancia en el mencionado informe, que no fueron presentados los oficios previo a su diligenciamiento, para su confronte y suscripción por Autoridad competente, ni se acompañaron los oficios debidamente diligenciados, ratificando el ajuste practicado en autos.

Arribada la cuestión a esta instancia, el recurrente basa su defensa argumentando: 1) que resulta improcedente el reclamo del fisco respecto de aquellas diferencias ajustadas por aplicación de una alícuota menor a la que figuraba en el padrón o devolución de la percepción en casos de notas de crédito que no cancelaban la factura en su totalidad, por cuanto en muchos casos rectificó las declaraciones juradas abonando los importes, intereses y recargos; y que si bien fueron detraídos por el fisco, se mantiene el ajuste por algunas operaciones cuyos importes percibidos en menor cuantía implicó que el sujeto percibido solo se tome a cuenta la percepción practicada y no otra; 2) Improcedencia del reclamo por no recaudar a contribuyentes sin alícuotas de padrón por importes ínfimos que considera deben estar dentro de un margen de tolerancia por parte del fisco y que además por no haberse efectuado la percepción, implicó que el sujeto no percibido no pueda tomárselo a cuenta; 3) Improcedencia de la parte sustancial del ajuste practicado al considerar que se está frente a operaciones alcanzadas por el deber de actuar como agente por el solo hecho de encontrarse incluidos en el padrón sin tener en cuenta el principio de territorialidad del artículo 318 de la DN B 1/2004, ni el artículo 9° del Convenio Multilateral.

Con relación al planteo de improcedencia del ajuste por no recaudar a contribuyentes sin alícuotas de padrón, debe recordarse lo dispuesto por la Resolución Normativa n° 101/2008 y modificatorias (art. 344 -parte pertinente- de la Disposición Normativa B 01/04) que establece que “...Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de

contribuyentes, deberá percibir el Impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), siempre que, tratándose de la adquisición de cosas, locación de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios, la entrega o realización tenga lugar en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires...” (el subrayado es propio).

Como se aprecia, el hecho de que la prestación del servicio se efectúe en esta jurisdicción, obviamente, requiere de la debida comprobación, máxime en el marco de un procedimiento de determinación de oficio.

En el presente caso, del acto apelado surge que la fiscalización actuante a partir de la información obrante en el Libro IVA Ventas del agente inspeccionado, previa depuración de las operaciones determinó aquellas sobre los cuales correspondía efectuar percepción y aplicó la alícuota del padrón correspondiente a cada contribuyente y período, estableciendo las percepciones correspondientes; luego las confrontó con las practicadas por el agente, estableciendo el monto del ajuste a reclamar por cada operación.

Ante este escenario, y teniendo presente el agravio en cuestión, cabe destacar en el acto apelado, tanto el escaso análisis desarrollado por el Fisco al dirigir la pretensión determinativa en relación a las operaciones ajustadas con sujetos no inscriptos en padrón durante el período fiscalizado, como la ausencia de acreditación probatoria idónea acerca de que la prestación del servicio se haya producido en esta jurisdicción, donde la Autoridad, además de poner en cabeza del agente la carga de la prueba, no aclara siquiera por qué no figuraba en padrón o si se encontraba inscripto o no en Provincia.

Dicho ello, advirtiendo que la dilucidación del punto transita por la verificación de los extremos fácticos previstos normativamente y que el Acto no brinda más especificaciones que lo expuesto, considero necesario recordar que una situación análoga a la que aquí se ventila ha sido resuelta por la Sala II de este Tribunal en autos “Aurelia SACIF” del 3/11/2016 (ver Considerando IV del voto del Dr Lapine, en relación a la facultad de este Tribunal para dejar de lado la regulación establecida en la órbita del Organismo recaudador), cuando sostuvo a modo de colofón y en sentido contrario a la pretensión fiscal que “...se evidencia que las normas dictadas por la Administración, en cuanto imponen una actuación del Agente de Percepción frente a situaciones que podrían dar lugar a que el sujeto percibido no pueda computar dicho adelanto del gravamen “a cuenta del impuesto que en definitiva corresponde abonar al sujeto objeto de las mismas” (conf. art. 203 del CF t.o. 2011 y conc. anteriores), no se adecuan al marco o presupuestos claramente previstos en la delegación...”.

En otros antecedentes en los que interviniera (Sala I en autos “SIDERCA SA”,

sentencia del 3 de septiembre de 2019; “VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.”, sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras) he planteado mi oposición a esta obligación de percepción, salvo que la entrega -o lo que es similar en el presente caso la prestación del servicio- en Provincia, se trate de una situación reconocida por el propio agente de recaudación fiscalizado, o bien acreditada fehacientemente por una auditoría directa sobre la documentación relacionada con las operaciones involucradas (facturas, remitos).

Consecuentemente, al no verificarse en el caso de marras ninguno de estos extremos, a la luz del criterio sentado en los precedentes aludidos, y en consonancia con lo dispuesto por la propia Autoridad de Aplicación mediante la Resolución Normativa N° 3/2012, vigente desde el 1° de febrero de ese año, dando así cumplimiento a la Resolución General de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral n° 3/2010 (texto según Resolución General (CA) n° 4/2011) corresponde que la Autoridad de Aplicación detraiga del reclamo fiscal, los montos ajustados concernientes a las operaciones realizadas con clientes no incluidos en el padrón de ARBA (Listado en soporte papel de fs. 455/464), lo que así declaro.

Con respecto al agravio referido al principio de territorialidad, puede observarse que la firma de autos reconoce haber obviado directamente las normas que regulan el funcionamiento del régimen general de percepción (Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 y modificatorias), aplicando una

interpretación propia sobre en qué supuestos y de qué manera debe procederse a actuar en tal carácter. Así las cosas, prescinde del sistema de padrón vigente para el período involucrado, que contiene el listado de contribuyentes a percibir y la alícuota aplicable en cada caso, el que solo aplica para aquellos casos en que el origen de viaje se efectiviza en esta Provincia.

La postura expuesta por el apelante, inaceptable como principio general, solo se encuentra prevista por la mencionada reglamentación (artículo 344) para operaciones realizadas con clientes no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta jurisdicción y, por ende, no incluidos en el padrón de contribuyentes.

Corresponde, en consecuencia, el rechazo de este agravio, lo que así voto.

Ahora bien, con respecto a las manifestaciones efectuadas en apoyo a la improcedencia del ajuste por cuanto en definitiva los contribuyentes directos solo se habrán tomado en sus declaraciones juradas las percepciones realizadas en menor medida, o no se habrán computado ninguna en aquellos supuestos en los cuales no han sufrido recaudación alguna, y que eventualmente es el Fisco quien en definitiva podrá corroborar ello de su base de datos, cabe recordar la “teoría de las cargas

dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable -como sostiene el apelante- 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.

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (Anexo I de fs 750) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma durante el período ajustado, respondiendo la Representación Fiscal a lo solicitado a fs. 758/759.

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 constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación en el caso de muchos de los clientes del agente de recaudación de marras.

Así, conforme la respuesta brindada por el Organismo Fiscal - a la que me remito a fs. 758/759-, casi la totalidad de los clientes involucrados en el ajuste, han presentado declaraciones juradas y regularizado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder), ello con excepción de los clientes FANUCCHI MARTIN ALBERTO, SAPRIME SA, LADRAN SANCHO SRL y PRODUC. AGROP. INTENSIVAS LA ESPERANZA SRL, los que no presentaron las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período fiscal enero a diciembre

2012, ni abonaron tributo.

Consecuentemente, debe rectificarse el ajuste, detrayendo de la base de cálculo las operaciones con clientes que cumplieron las obligaciones propias en el impuesto en las posiciones involucradas, ello de acuerdo al informe citado precedentemente, lo que así declaro.

3) Habiendo quedado circunscripta la pretensión fiscal al monto que surja de la liquidación antes ordenada, deviene necesario pronunciarse sobre la multa, los intereses y los recargos que deberían aplicarse, según los cuestionamientos sobre tales rubros que exterioriza el recurrente.

Entrando a analizar la multa por omisión aplicada, que la Agencia fijara en un 45% del monto dejado de abonar, y teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material, sancionando en una escala entre el 20% y el 150% del monto del impuesto no percibido, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo.

En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. 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, 322:519).

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. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año y en muchas operaciones de venta y prestaciones.

Por ello es que corresponde ratificar la razonable cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada en el punto precedente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

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...”*. Sobre este tema debe recordarse que los accesorios mencionados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. En consonancia a ello, este Cuerpo tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorio. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente.

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA c. DGI” (sentencia del 01/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de éstos con sustento en las normas del Cód. Civil queda circunscripta a casos en los cuales existan circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente consideradas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesidad del elemento culpa para su imposición.

Debe precisarse que los accesorios en cuestión trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares, sin que se advierta en el caso que el

Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que “el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que —por otra parte— no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda” (Fallos: 308:283).

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, lo que así se declara.

Respecto a 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 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 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.

Por lo demás, no está demás advertir que de manera alguna la aplicación de esta segunda o accesoria sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Claramente se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de la competencia jurisdiccional —acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TEA).

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

4) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria, bajo regulación legal la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en

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

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, 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 contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria y actas de asamblea a fs. 2034 y 37/41 respectivamente). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Silvio Lujan Di Grazia en su carácter de Socio Gerente, administrador de la empresa de marras.

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 otros. 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 sobrevenida 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, amén de la presentación del recurso en tratamiento, donde el Sr. De Grazia relata en primera persona cómo decidió dirigir a su empresa en su actuación como agente de percepción, no hace falta más que releer el contenido de los Estados Contables de la firma al 31 de mayo de 2012 y 2013 (vide fs. 42/63), suscriptos por el Sr. Silvio Lujan Di Grazia como Gerente de la misma, con

descripción pormenorizada pasivos fiscales en general y del impuesto de autos en particular (fs. 50 y 61).

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. Silvio Luján Di Grazia.

Por el contrario, en materia sancionatoria, 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 expresará, 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.

Finalmente, en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna. De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 17/32 del Alcance nº 3 que corre como fs. 694, por el Sr. Silvio Luján Di Grazia, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Joaquín Manna, contra la Disposición Delegada nº 1110, dictada el 17 de julio 2017 por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado al Sr. Silvio Luján De Grazia, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas en sus artículos 4º y 6º. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa, intereses y recargos de ley, sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

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 nº 1110, dictada el 17 de julio de 2017 por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

En primer lugar, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados relativos a nulidad, al cuestionamiento de la procedencia del Régimen de Percepción, a la consideración de las operaciones ajustadas con clientes inscriptos en el Padrón WEB de contribuyentes de ARBA y la aplicación de multa por omisión, recargos e intereses resarcitorios, lo que así voto.

En punto a las operaciones ajustadas con los clientes no inscriptos en el padrón WEB, en virtud de la pauta contemplada en el artículo 344 de la DN "B" N° 1/2004 (en el caso, "entrega en provincia"), y habiendo el juez Instructor dejado a salvo su posición sentada en otros antecedentes (Sala I en autos "SIDERCA SA", sentencia del 3 de septiembre de 2019; "VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.", sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras), corresponde indicar que el criterio en disidencia que allí he vertido, corresponde a periodos anteriores al año 2013.

En tales antecedentes he dejado en claro cuál es el sentido de la norma provincial, resaltando que, lo que no puede soslayar el Fisco, es la debida acreditación del hecho exigido como precedente para su operatividad; esto es, que la entrega del producto o la prestación del servicio se hayan efectuado en su jurisdicción. Y para ello, la Autoridad de Aplicación debe emprender las tareas de auditoría que sean necesarias con base en la documentación oportunamente relevada y/u ofrecidas en el transcurso de las actuaciones.

Ahora bien, a partir del año 2012, ARBA receptó las directrices sentadas por los Organismos del Convenio Multilateral en la Resolución General C.A 04/2011, con vigencia desde el 1° de febrero de 2012. A tal fin emitió la Resolución Normativa N° 03/2012, en cuyo art. 1° indica "*Establecer que **los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires, serán incluidos** por esta Autoridad de Aplicación **en el padrón previsto en el artículo 344** de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y sus modificatorias, **con una alícuota de percepción igual a cero (0)**. Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior: a) Aquellos sujetos cuya inscripción como contribuyentes puros del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulte informada por más de una jurisdicción local, a través de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. b) Aquellos sujetos inscriptos como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción, incluso cuando la pertinente inscripción en el tributo se hubiere efectuado de conformidad con lo previsto en la Resolución Normativa N° 59/11 o aquella que en el futuro la modifique o sustituya, y*

de acuerdo con lo establecido por los artículos 182, 185, 202, 211 y concordantes del Código Fiscal (t.o. 2011 y modificatorias).” (el subrayado me pertenece).

No obstante, se constata que se han ajustado operaciones con clientes no inscriptos en provincia de Buenos Aires, lo que indica el desconocimiento de lo dispuesto en la Resolución Normativa 3/2012, en tanto no se verifica por parte del Fisco ninguna actividad tendiente a constatar o justificar el mismo. Bajo tales circunstancias, corresponde dejar sin efecto la pretensión fiscal en este punto, lo que así declaro.

En lo tocante a los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del

referido cuerpo normativo; esto es: “...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 en forma correcta y tempestiva”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

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

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo

“Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que “...*si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable*” (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 17/32 del alcance Nº 3 (que corre como fs. 694), por el Sr. Silvio Luján Di Grazia, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Joaquín Manna, contra la Disposición Delegada Nº 1110, dictada el 17 de julio 2017 por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10º del acto apelado. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa, intereses y recargos de ley, sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos en su voto adhiero a la resolución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 17/32 del Alcance nº 3 que corre como fs. 694, por el Sr. Silvio Luján Di Grazia, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Joaquín Manna, contra la Disposición Delegada nº 1110, dictada el 17 de julio 2017 por el

Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 2) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado al Sr. Silvio Luján De Grazia, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas en sus artículos 4º y 6º. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa, intereses y recargos de ley, sobre los resultados de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-59853/13 "DI GRAZIA HNOS SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33603010-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3791.-