



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: "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES SAICA y G" - 2360-0147375/14

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0147375, año 2014, caratulado "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES SAICA y G".

Y RESULTANDO: Que a fojas 2273/2288 se presenta la Sra. Micaela Florencia Gallo, en carácter de apoderada de la firma "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.C.I.C.A. y G." y en representación de los Sres. Hernán Guillermo Atella; Mariano Miguel Botas; Gustavo Adrián Troia; Martín Alberto Ticinese; Ricardo Manuel Fernández González; Diego Jorge Dávila; Fernando Oscar Massuh; Miguel Ángel Gómez Eiriz; Carlos Klutzenschell Lisboa y Pablo Javier Pereyra, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena e interpone recurso de apelación contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5520, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 24 de junio de 2019.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 2213/2262, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 33-50835825-9) como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General y Especial de Percepción, en la venta de Cerveza y otras bebidas), en relación al año 2013.

En su artículo 8° estableció los montos de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco como Agente de Recaudación del Régimen Especial de Percepción en la Venta de Cervezas y otras bebidas (enero y febrero/2013) que totalizan la suma de Pesos cuatro millones setecientos ochenta y nueve mil cuatro con 60/100 (\$ 4.789.004,60); y por el artículo 9° estableció el monto de las

percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco provincial, como Agente de Recaudación del Régimen General de Percepción del Impuesto (marzo a diciembre/2013) que asciende a la suma de Pesos nueve millones ciento treinta y siete mil ciento siete con 07/100 (\$ 9.137.107,07); todas sumas que deberán abonarse con más los accesorios establecidos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del Código Fiscal (Ley 10.397 – T.O. 2011 y modificatorias) calculados a la fecha de su efectivo pago.

Por el artículo 10 estableció asimismo, el monto de percepciones efectuadas y depositadas extemporáneamente al Fisco como Agente de Recaudación del Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el período fiscal 2013 (noviembre) que asciende a la suma de Pesos doscientos treinta y dos mil setecientos setenta y seis con 73/100 (\$ 232.776,73) respecto de la cual deberán abonarse con más los accesorios establecidos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del citado Código.

Aplicó, por sus artículos 11 y 12, una multa por Omisión equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) de los montos establecidos en los artículos 8° y 9°, por haberse constatado en los períodos involucrados la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, y una multa equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del monto percibido y depositado extemporáneamente establecido en el artículo 10, por haberse constatado la figura de Defraudación Fiscal, prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del mencionado plexo normativo.

Finalmente, por el artículo 15, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Francisco De Sa Neto, en su carácter de Presidente; Miguel Ángel Gómez Eiris, en su carácter de Vicepresidente; Fernando Oscar Massuh, Diego Jorge Davila, Ricardo Manuel Fernández González, Martín Alberto Ticinese, Gustavo Adrián Troia, Mariano Miguel Botas, Pereyra Pablo Javier Pereyra, como Directores Titulares; Hernán Guillermo Atella en carácter de Director Titular desde 01/01/2013 hasta el 30/09/2013 y finalmente Carlos Klutzenschell Lisboa en carácter de Director Titular desde el 30/09/2013 hasta el 31/12/2013 (en los términos y con el alcance previsto por los arts. 21 incisos 2 y 4; 24 y 63 del citado cuerpo normativo).

A fojas 2401, los autos fueron elevados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), asignándose la causa para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación de la Sala III.

A fojas 2416, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del

Código Fiscal T.O. 2011). A fojas 2417/2425 luce agregado el escrito de réplica.

A fojas 2431 se hace saber que la Sala ha quedado integrada junto al Vocal Instructor Dr. Angel C. Carballal (Conf. Ac. Ext. 87/17), con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Luis A. Mennucci (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/241). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante comienza su relato haciendo un repaso de los antecedentes y hechos de la causa.

Plantea como cuestión previa, que la potestad del Organismo para reclamar las diferencias en concepto de percepciones omitidas, por ambos regímenes, se encuentra prescripta, considerando a la prescripción como un instituto que pertenece al Derecho Común, el cual no puede ser modificado en perjuicio de los contribuyentes por el derecho local. Cita artículo 3956 del Código Civil; caso Filcrosa y demás jurisprudencia.

Denuncia ausencia de perjuicio fiscal en tanto, los sujetos principales, al no haber sufrido las percepciones, mal pudieron computarlas en sus declaraciones juradas, concluyendo que han ingresado íntegramente el impuesto. Menciona la teoría de la carga Dinámica de las Pruebas y del enriquecimiento sin causa. Indica, además, que la Firma hizo sus mayores esfuerzos para producir una prueba que, entiende, no le correspondía. Ofreció y produjo prueba informativa en los términos del Informe N° 208/2006, aunque parte del ajuste permanece en pie debido a la imposibilidad material de producir prueba respecto de todos los obligados principales involucrados, en tiempo exiguo para su realización.

Destaca que quedó debidamente acreditado que los clientes de la firma (obligados principales) registraron en sus Libros las Notas de Crédito que otorgan bonificaciones y/o anulan en forma parcial y computaron las percepciones respectivas en sus declaraciones juradas.

Refiere específicamente a las siguientes empresas: Puertas del Sur; Del Palacio S.A.; Embotelladora Valparaiso S.A.; Bebidas del Mar S.A. y Comercial de los Arroyos S.A.

Denuncia que el Fisco local se aferra de modo ciego a la Resolución Normativa N° 10/2008 cuyo artículo 2 sólo reconoce que las Notas de Crédito permiten devolver las percepciones fiscales al sujeto percibido “únicamente” cuando se emitan para reflejar la “anulación total de la operación” o cuando exista error en la liquidación.

Plantea, en subsidio, la improcedencia en la aplicación de la multa por omisión establecida en el 35% de las sumas no percibidas. Solicita, caso contrario, la reducción al mínimo legal. Cita jurisprudencia y doctrina.

Del mismo modo refiere a los recargos del artículo 59 del Código Fiscal a los cuales tacha de inconstitucionales e improcedentes.

Respecto a la multa por defraudación (artículo 62 inc. b) del mencionado cuerpo legal) expone que el organismo fiscal debe acreditar la existencia de un factor subjetivo de atribución del tipo punitivo a la Firma, concretamente que actuó con maliciosa intención de engañar al Fisco bonaerense. Por ello, entiende que la sanción debe ser revocada por resultar ilegal, arbitraria y confiscatoria. Cita jurisprudencia.

En otro punto de expresión de agravios refiere a la extensión de la responsabilidad solidaria de los Directores de la Firma sin considerar de ningún modo sus funciones, imputándole tal responsabilidad en forma objetiva. Cita Ley de Sociedades Comerciales y refiere que, competente para entender en la materia es la legislación emitida por el Congreso Nacional. No puede la legislación provincial regular una materia propia del legislador nacional (art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional). Adicionalmente señala que la Resolución omite toda referencia concreta respecto de las pruebas de que intentaría valerse para imputar responsabilidad a cada uno de los directores en cuestión.

Asimismo, señala que debe considerarse “sanción penal” no solo a la multa propiamente dicha, sino a toda la pretensión fiscal (capital, intereses y multa). Resalta la naturaleza de dicha sanción. Cita jurisprudencia, Fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio. 02.07.2014”.

Hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, comienza su tratamiento.

Aborda el planteo de prescripción opuesto destacando que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado

(arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia. Las normas del derecho común sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal.

De manera tal que a la luz de los artículos 157 y 159 que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, su cómputo comienza a correr desde el 1º de Enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo en el caso de los Agentes de Recaudación, el 1º de Enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar.

En el particular, el cómputo de la alegada prescripción del período 2013, comenzó a correr el 1º de enero de 2014, pero habiéndose notificado al domicilio fiscal electrónico la Disposición de Inicio N° 8202/18, en fecha 23 de Noviembre de 2018, (fojas 509), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Luego, con la notificación al domicilio constituido de la Disposición Delegada SEATYS N.º 5520/19 en fecha 24 de Junio de 2019 (fojas 2269) que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia. Cita jurisprudencia.

En cuanto al tratamiento de los agravios de fondo, puntualmente en torno a que el impuesto fue ingresado por los contribuyentes directos, recuerda que la Firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación y es quien debe cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria. El sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, aún refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa en nombre propio, no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De tal manera, no puede eximirse de la prestación sino por justa causa. El mismo resulta un colaborador de la Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos. La mera manifestación de la Firma en el sentido que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones fiscales, no libera de la carga que impone la ley, siendo improcedente trasladarla a la Administración, en tanto ello implicaría efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular. Cita jurisprudencia.

Agrega que, no obstante lo expuesto, atento al descargo presentado y a la existencia de hechos conducentes, las presentes actuaciones se abrieron a prueba, concluyendo con la rectificación del ajuste conforme lo detallado a fojas 2230 vta. y

sgtes., a lo que remite en honor a la brevedad.

Respecto a las Notas de Crédito no detraídas del ajuste, remite a fojas 2360 y siguientes donde, en relación a los cinco clientes mencionados se expone: "...respecto de los clientes PUERTA DEL SUR S.A, DEL PALACIO S.A., EMBOTELLADORA VALPARAÍSO S.A., y COMERCIAL DE LOS ARROYOS S.A., tampoco fueron segregadas del ajuste original las percepciones correspondientes a Notas de Crédito, atento que las mismas no cumplen con los extremos de la Resolución Normativa N° 10/08, por lo cual la inspección ratificó el ajuste en este punto".

En lo relativo a la sanción por omisión impuesta, señala que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en auto, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Cita Acuerdo Plenario N° 20/09. Resalta que la figura definida en el mencionado artículo describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo apunta que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el Agente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la disconformidad manifestada con relación al quantum de la sanción impuesta, señala que el a quo ha tomado en cuenta los parámetros establecidos por el artículo 7 del Decreto 326/97, analizando en el particular, los agravantes, conforme a fojas 2245 ha establecido. Destaca que tampoco resulta procedente la aplicación del principio de personalidad de la pena que rige en el Derecho Penal, atento a la autonomía del Derecho Tributario.

Respecto a la multa por defraudación menciona que los elementos objetivo y subjetivo resultan necesarios para configurar la infracción, siendo que el primero deviene ínsito con el incumplimiento material en tiempo y forma de la obligación que recae sobre el Agente; en cuanto al elemento subjetivo remite a jurisprudencia del Tribunal. Concluye que el dinero en cuestión, no le pertenecía al Agente sino al Erario Público, la falta de ingreso genera perjuicio fiscal al no tener la disponibilidad de los fondos públicos con anterioridad.

En virtud al planteo relacionado a la inaplicabilidad de los recargos expone que surgen directamente del artículo 59 del Código Fiscal y se aplican ante el retardo del incumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la multa por ser institutos de diferente naturaleza jurídica, agrega que los mismos se aplican a los Agentes de Recaudación que no hubiesen percibido/retenido y depositado el tributo, subsistiendo dicha obligación, aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. Cita jurisprudencia.

Con relación a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. Considera que la presunción prevista en 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 el signado responsable fue quien decidió, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la Firma.

Pone de manifiesto que los quejosos no desconocen la condición de miembros del Directorio de la Firma, con lo cual está a su cargo desvirtuar la presunción legal que sobre ellos pesa.

En cuanto a la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala en primer lugar que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso pero por otros argumentos. En consecuencia, mal podría sostenerse que la misma haya declarado la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

De lo expuesto concluye que la atribución de la responsabilidad solidaria luce agregada a derecho y fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones.

Respecto a la declaración de inconstitucionalidad peticionada, deja constancia que trata de una materia vedada de conformidad a las directivas del artículo 12 del

Código Fiscal.

Finalmente solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 5520/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) Corresponde en primer término despejar si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos,

fundamentos, principios y normas totalmente ajenas.

Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y ctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse.

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: “Industria Metalúrgica Sudamericana S.A.” del 15/04/2021, Registro N° 2295; “Laboratorio Bernabo S.A.” del 31/08/2021, Registro N° 2336 y Sala III en autos: “Philips Argentina S.A” del 10/02/2022, Registro N° 4436; “Petroquímica Río Tercero S.A.” del 29/10/2021, Registro N° 4385, “Agro San Claudio S.A.” del 29/04/22, Registro N° 4520, “H. Koch y Cia S.A.” del 21/11/23, Registro N° 4662) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho

privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina "Filcrosa", a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial" (Sentencia del 16.09.2008) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resultó revocado en instancias superiores, por lo que ya no es de aplicación directa a los supuestos aquí tratados, correspondiendo la aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen Especial de Percepción en la venta de Cervezas y otras Bebidas -enero y febrero- y Régimen General de Percepción -marzo a diciembre-) y considerando esta última (diciembre de 2013), con vencimiento el 12 de enero de 2014 (RN ARBA Nº 57/12) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido el 12 de enero de 2019.

Sin embargo, según constancias de fs. 408/413, con fecha 29 de junio de 2018, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante,

ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del Código Civil y Comercial ya vigente (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de! Conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la posición de diciembre, el 29 de junio de 2018 se suspende hasta el 29 de diciembre de 2018, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de julio de 2019.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, todo ello entre el 24 y el 26 de junio de 2019, conforme surge de las constancias de fojas 2264/2270.

En ese contexto, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de este recurso genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción, con relación al importe por percepciones omitidas respecto de la posición diciembre de 2013, lo que así declaro.

Ahora bien, con igual criterio concluyo que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2013, sus accesorios y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

2) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones planteadas, en cuanto a la omisión de percepción, comenzaré diciendo que está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.

En tal contexto, y dado que solo queda la posición de diciembre, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación solo si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI").

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

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

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

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien 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 ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que

alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que -vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa -en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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

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 regularizaron los eventuales saldos deudores declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la posición diciembre involucrado en estas actuaciones.

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados por ese mes, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, previa constatación de sus propios registros informáticos en relación con los extremos remarcados supra.

Tal excepcional solución se fundamenta respecto de la cantidad de clientes a relevar, lo que amerita a generar el cumplimiento de la medida ordenada en etapa de ejecución de sentencia y en un plazo mayor al de rito (90 días), extensión que por iguales motivos se entiende razonable; lo que así declaro.

Sin perjuicio de cómo se resuelve la cuestión, cabe advertir, respecto al agravio vinculado con las de notas de crédito emitidas por el Agente, que habiendo quedado acreditado el pago por los contribuyentes directos y la correspondiente presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de las firmas “Puertas del Sur S.A.”, “Del Palacio S.A.”, “Embotelladora Valparaíso S.A.”, “Bebidas del Mar S.A.” y “Comercial de los Arroyos S.A.”, de conformidad con las constancias obrantes a fs. 730 y ss, 1357 y ss., 1736 y ss., 2040 y ss. y 2100 y ss. respectivamente, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante también con relación a las citadas operaciones; lo que así también declaro.

3) Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de

conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. 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 inadmisibile 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).

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) 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....*”. 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 (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera y en todas sus operaciones de venta.

Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, 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).

4) Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1º: “...*un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren ... en discusión administrativa...*”. Asimismo, a través de

su artículo 2º dispone: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos y de las multas ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente ... 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 orden a ello, los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así también voto.

5) En cuanto a la defraudación fiscal endilgada, y por iguales fundamentos expuestos en el punto anterior, debe considerarse a esta sanción como “condonada” (reducida en un 100%) bajo los términos de la citada Ley 14.890. Ello así, toda vez que advertimos que la imputación que se realiza, refiere al depósito extemporáneo de percepciones realizadas, aunque en todos los casos involucrados dicho ingreso

fue anterior a la entrada en vigencia de la mencionada Ley.

6) Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen 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 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, de ser ello necesario.

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. 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 AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de

la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de presidente del directorio y único administrador de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se respalda en toda la documentación societaria agregada en autos (Estatuto social y actas de asamblea y directorio). Merece agregarse 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 todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Francisco De Sa Neto, Miguel Ángel Gómez Eiris, Fernando Oscar Massuh, Diego Jorge Davila, Ricardo Manuel Fernández González, Martín Alberto Ticinese, Gustavo Adrián Troia, Mariano Miguel Botas, Pablo Javier Pereyra, Atella Hernán Guillermo Atella y Carlos Klutzenschell Lisboa.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, 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.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). (El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte, al no existir elemento alguno que acredite la intervención o el conocimiento directo de los nombrados, en la administración tributaria de la firma.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis se realiza evaluando caso por caso los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.

Por ende, entiendo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2273/2288 por la Sra. Micaela Florencia Gallo, en carácter de apoderada de la firma “CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.C.I.C.A. y G.” y en representación de los Sres. Hernán Guillermo Atella; Mariano Miguel Botas; Gustavo Adrián Troia; Martín Alberto Ticinese; Ricardo Manuel Fernández González; Diego Jorge Dávila; Fernando Oscar Massuh; Miguel Ángel Gómez Eiriz; Carlos Klutzenschell Lisboa y Pablo Javier Pereyra, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5520, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 24 de junio de 2019. **2º)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones enero a noviembre de 2013, y en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. **3º)** Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Punto 2) de la presente. **4º)** Dejar sin efecto la multa por Defraudación Fiscal dispuesta por el artículo 12 del acto apelado. **5º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 15 del citado acto. **6º)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en función de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5520/19, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo

resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (prescripción parcial de las facultades determinativas del Fisco), **2** (determinación y ajuste practicados), **3** (multa por omisión), **4** (recargos) y **5** (defraudación fiscal), de aquél; lo que así declaro.

Por su parte, advierto que, asimismo, comparto la revocación de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes, resuelta bajo el **punto 6** de dicho voto.

Ello, en opinión del suscripto, por cuanto los agravios incoados contra su procedencia autorizan la aplicación al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– de la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad

que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

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

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Micaela Florencia Gallo, en carácter de apoderada de la firma “CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.C.I.C.A. y G.” y en representación de los Sres. Hernán Guillermo Atella, Mariano Miguel Botas, Gustavo Adrián Troia, Martín Alberto Ticinese, Ricardo Manuel Fernández González, Diego Jorge Dávila, Fernando Oscar Massuh, Miguel Ángel Gómez Eiriz, Carlos Klutzenschell Lisboa y Pablo Javier Pereyra, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5520/19, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 24 de junio de 2019. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones enero a noviembre de 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. **3)** Requerir a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de conformidad con lo expuesto el Considerando III, Punto 2, del voto de la Instrucción. **4)** Dejar sin efecto la multa por Defraudación Fiscal aplicada a la firma apelante a través del artículo 12 del acto recurrido. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes a través del artículo 15 del citado acto. **6)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Que considerando las cuestiones que se debaten aquí, adhiero al voto del Dr. Angel C. Carballal, salvo en lo que hace al instituto de la responsabilidad solidaria, respecto de lo cual comparto los fundamentos vertidos por el Cr. Rodolfo D. Crespi. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Micaela Florencia Gallo, en carácter de apoderada de la firma “CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.C.I.C.A. y G.” y en representación de los Sres. Hernán Guillermo Atella, Mariano Miguel Botas, Gustavo Adrián Troia, Martín Alberto Ticinese, Ricardo Manuel Fernández González, Diego Jorge Dávila,

Fernando Oscar Massuh, Miguel Ángel Gómez Eiriz, Carlos Klutzenschell Lisboa y Pablo Javier Pereyra, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5520/19, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 24 de junio de 2019. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones enero a noviembre de 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. **3)** Requerir a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de conformidad con lo expuesto el Considerando III, Punto 2, del voto de la Instrucción. **4)** Dejar sin efecto la multa por Defraudación Fiscal aplicada a la firma apelante a través del artículo 12 del acto recurrido. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes a través del artículo 15 del citado acto. **6)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese. Notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES SAICA y G" - 2360-0147375/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-32151132-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4986.