



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-52469231-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 26 de Diciembre de 2023

Referencia: "LABORATORIO BERNABO SA" - 2360-0373219/11

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0373219 año 2011, caratulado "LABORATORIO BERNABO SA".

Y RESULTANDO: A fojas 458/466, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dictó la Disposición Delegada SEFSC N° 3575 de fecha 04 de agosto de 2015, mediante la cual determinó las obligaciones fiscales de la firma "LABORATORIO BERNABO S.A." (CUIT 30-50054729-0), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen Especial de Percepción de Comercialización de Medicamentos), en relación al año 2010. En su artículo 3° estableció el monto de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que asciende a la suma de Pesos un millón trescientos once mil quinientos cincuenta y dos con sesenta y tres centavos (\$ 1.311.552,63), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

En el artículo 4° aplicó una multa equivalente al 45% (cuarenta y cinco por ciento) del monto no percibido, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción por Omisión, prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código. Mediante el artículo 5° le aplicó a la firma de autos recargos de 60% (sesenta por ciento) del importe omitido y en su artículo 7° dispuso que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan solidaria e ilimitadamente responsables con el agente de recaudación, por el pago del gravamen, recargos, intereses y multa que pudiera corresponder, los Sres.

Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja.

A fs. 1/2 del alcance N° 3 que corre a fs 475 y fs. 1/20 del alcance N° 4 que corre a fs. 477 se presentaron los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, por derecho propio todos con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, y este mismo Profesional, en carácter de apoderado de "Laboratorios Bernabo S.A.", e interponen recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal texto citado).

A fojas 484 el Departamento Representación Fiscal procedió a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 436 se dejó constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que quedó radicada en la Sala 3ra.

A fojas 496, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corrió 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). A fojas 497/507 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 515, y en atención al ofrecimiento probatorio efectuado por la parte apelante, se resolvió tener por agregada la documental acompañada y reconducir la prueba informativa ofrecida, requiriendo como medida para mejor proveer a la Agencia de recaudación, informe si las empresas clientes de la apelante han presentado declaraciones juradas y abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período fiscal 2010, obrando a fojas 529/534 la respuesta brindada por la Representación Fiscal a la medida dispuesta.

A fojas 539 se deja constancia de la integración final de la Sala en tanto el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz fue designado en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N.º 59/22 y Acuerdo Extraordinario N.º 102/22), habida cuenta la vacancia de la Vocalía de la 8va. Nominación. Asimismo se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 515 y consentida que fuera la integración de la Sala se dicta el llamado de Autos para sentencia (Art. 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto a fs. 1/20 del alcance N° 4 que corre a fs 477, la parte apelante comienza planteando la nulidad de la resolución determinativa por ausencia de tratamiento de prueba oportunamente producida, específicamente respecto de las respuestas brindadas por los contribuyentes directos oficiados -"Acofar Cooperativa farmacéutica de crédito y vivienda limitada" y "AGM S.A."-. Ello, en el entendimiento de que la omisión de su

tratamiento vulnera el derecho de defensa de la firma, en incumplimiento de los artículos 107 y 108 del Decreto Ley 7647/70 y los artículos 10 de la Constitución Provincial y 18 de la Nacional.

Asimismo, plantea la nulidad del procedimiento determinativo y la consecuente determinación de oficio, atento a la ausencia de participación de los contribuyentes directos, quienes resultan partícipes necesarios a fin de desvirtuar el ajuste fiscal, en orden a lo establecido en el art. 24 del Código Fiscal. Lo contrario - alega- vulnera el principio de legalidad y el principio de búsqueda de la verdad material, con el consecuente riesgo de que se duplique el pago del impuesto. Cita jurisprudencia.

Postula la prescripción de las posiciones 1 a 7 de 2010 en tanto es el Estado Nacional quien ostenta la potestad de regular lo concerniente al vínculo obligacional entre acreedor y deudor, siendo todo lo relativo a la prescripción, facetas diversas de aquella facultad. Añade que el Código Civil y Comercial solo le permite a las provincias legislar en torno al plazo o término de prescripción, pero le impide regular otros aspectos tales como el inicio, suspensión o interrupción. Concluye que el art. 133 del Código Fiscal, y todo precepto local que pretenda regular el instituto de un modo diverso al Código Civil deviene inconstitucional.

Solicita a su vez, la prescripción de los recargos establecidos en el artículo 5° de la resolución determinativa. Aclara que en el período fiscalizado no existía norma alguna que regulara la prescripción de los recargos, rigiendo -ante el vacío normativo- el art. 62 del Código Penal.

En subsidio, requiere el libramiento de nuevos oficios a fin de lograr la detracción del ajuste de los clientes arriba mencionados.

Respecto del ajuste, remarca en primer lugar que las notas de crédito, no son pasibles de percepción dado que las mismas se emiten por descuentos efectuados a las obras sociales.

En cuanto a la compensación de percepciones del régimen general en las DDJJ del régimen especial, advierte que el único propósito del Fisco es causar un perjuicio evidente a la firma. Reitera que el artículo 75 inc 12 de la Constitución Nacional prohíbe a la provincia, al Código Fiscal y a ARBA la posibilidad de regular lo atinente a las obligaciones y sus formas de extinción, considerando entonces inconstitucional el art. 372 y ss. de la DN "B" 01/04.

Peticiona la reducción de los recargos. Subsidiariamente, para el supuesto de que se rechacen los agravios expuestos, solicita se deje sin efecto la sanción por existencia de error excusable.

Acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa.

Hace reserva del Caso Federal.

Mediante el recurso agregado a fs. 1/2 del alcance N° 3 que corre como fs. 475 los sindicatos responsables solidarios adhieren al recurso presentado por la firma y plantean la improcedencia de la responsabilidad solidaria atribuida con cita del fallo "Raso".

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal aclara en primer término, que procederá al tratamiento de ambos recursos en el mismo responde, en honor al principio de economía y celeridad procesal que rige el procedimiento administrativo.

En cuanto a las diversas alegaciones efectuadas a lo largo del libelo en conteste que importan planteos inconstitucionalidad, resalta que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal.

Luego, aborda en primer lugar los planteos de nulidad, señalando que no le asiste razón a los quejosos, dado que la agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable. Destaca que en la instancia procesal en la que el Agente debía articular con mayor minuciosidad posible en el ejercicio de su derecho de defensa, no ha expuesto queja alguna ni ofrecido prueba que confirme y/o avale sus dichos. Hace notar que en el recurso en conteste, el apelante se queja de la falta de tratamiento de las contestaciones a los oficios cursados, siendo que en las actuaciones en ningún momento se ordenaron, toda vez que, como se advirtió arriba, no se presentó el descargo de ley, deviniendo improcedente la prueba en esta instancia, de conformidad con el artículo 116 del Código Fiscal. Aclara que se encuentra en cabeza de la apelante la carga probatoria. Concluye que el agravio traído resulta una disconformidad con el ajuste efectuado por el Fisco.

En cuanto a planteo nulitivo referido a la falta de participación en el procedimiento de determinación de oficio de los contribuyentes directos del impuesto, recuerda que la firma fue fiscalizada en su calidad de agente de recaudación, siendo suya la carga de las causales exculpatorias, que en el particular se constituiría por el ingreso del gravamen por el contribuyente directo. Trasladar la carga a la Agencia desvirtuaría totalmente la esencia del régimen.

A continuación, da tratamiento al planteo de prescripción opuesto exponiendo 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. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias

descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías allí reconocidas, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual e ingreso de gravamen.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2010 comenzó a correr el 1° de enero de 2011, plazo que se encuentra suspendido desde la intimación de pago del tributo operada con la Disposición Delegada de marras practicada el 26 de agosto de 2015 (fs. 471), hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

En cuanto a la prescripción de los recargos opuesta, adelanta su improcedencia en tanto quedan comprendidas en la normativa relativa a prescripción todas las acciones que posee el Fisco como sujeto activo de la relación tributaria. Afirma que los recargos, en tanto importan una sanción de carácter pecuniario, no difieren de la multa.

En punto a las quejas relacionadas con la cuestión de fondo, reitera que en el momento procesal oportuno, esto es, luego de la notificación del acto que da inicio al procedimiento, no realizaron presentación alguna ni ejercieron su derecho de defensa, con lo cual las contestaciones a los oficios diligenciados (que no fueron ordenados por el Juez administrativo) devienen improcedentes.

Deja sentado que a fs. 459 y ss. se expuso la metodología aplicada respecto de los clientes, notas de crédito y compensación de percepciones, concluyendo que a la agencia le basta con probar que la firma ha omitido actuar como agente de recaudación.

Respecto a la sanción por omisión remarca que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente que alcanza al agente de recaudación

que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal.

Pone de resalto que se ha acreditado que la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo, prevista en el art. 61 del Código Fiscal, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con lo cual deviene procedente la multa impuesta al agente. Conteste a ello, reitera que se han expedido las Autoridades de este Tribunal Fiscal en el Acuerdo Plenario N° 20/09.

Entiende que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o culpa del contribuyente.

Señala que tampoco deviene procedente el planteo relacionado con la alegada inaplicabilidad de los recargos, atento que éstos surgen del art. 59 del Código Fiscal y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica.

No considera aplicable la figura del error excusable.

En lo atinente a la atribución de responsabilidad solidaria de los miembros del directorio, expresa que dicho instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten, la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Apunta que se trata de una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, por lo que debe ser regulada de manera excluyente en el derecho local.

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

Añade que, la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de

decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. En adición sostiene que las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Apunta que caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, concluyendo que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en las actuaciones administrativas.

En torno a la alegada inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria basada en el fallo "Raso" del 02/07/14, señala que la SCBA no conformó mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por el apelante.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3375 de fecha 04 de agosto de 2015 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

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

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por la quejosa, considero que dicho planteo deviene abstracto en autos, ya que si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no ha operado, por los fundamentos que exponen en autos los distintos funcionarios actuantes de la Agencia de Recaudación.

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

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

Pero yendo a lo que aquí interesa, debe recordarse que el mismo criterio (prescripción decenal) ha sido aplicado por la jurisprudencia en relación a la determinación de las obligaciones del agente de recaudación (conforme Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

Y ello sin entrar a analizar el efecto suspensivo que bajo los términos del artículo 3986 del entonces Código Civil, implicó conforme constancias de fs. 398/399 y 401/402, la notificación a la firma de marras de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante con fecha 31 de mayo de 2013 (C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR- resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento"). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del C.C. y C.U., genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, verificada los días 9 y 17 de septiembre de 2015 (ver fs. 1 del Alcance que corre agregado a fojas 475 y fs. 20 del Alcance que corre agregado a fojas 477).

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y recargos, lo que así declaro.

En cuanto a las sanciones aplicadas, cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el 1° de enero de 2016, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 inciso b) de aquel con el dictado del acto ahora apelado el 26 de agosto de 2015 (vide fs. 471).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar"). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la

denominada "cláusula de los códigos" (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: *"La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso..."*.

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de "delito" este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término "juicio" no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de inicio del procedimiento sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b) a e).

En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello.

En cuanto a los recargos, los mismos no son siquiera mencionados por los artículos 62 y 65 del Código Penal.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y sanciones, lo que así declaro (en igual sentido en "ADECCO ARGENTINA S.A.", Sentencia del 5 de mayo de 2023, Registro 2442 de la Sala I, entre otros).

2) Por razones de estricta lógica, corresponde ahora dar tratamiento a los planteos de nulidad introducidos por la parte apelante, respecto de los cuales adelanto su

rechazo, en tanto ha existido total respeto al debido proceso, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de los aquí apelantes.

En primer lugar y en lo que respecta al agravio relativo a la falta de consideración de la documentación correspondiente a las firmas "ACOFAR COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE CRÉDITO CONSUMO Y VIVIENDA LTDA" y "AGM S.A." que obra agregada a fs. 1/10 del alcance N° 1 que corre a fs. 418 y fs. 1/11 del alcance N° 2 que corre a fs. 420, respectivamente, cabe realizar algunas consideraciones. Como surge de la compulsa de las actuaciones y correctamente lo expone la Representación Fiscal en su escrito de responde, la parte apelante no presentó descargo contra la Resolución de Inicio, oportunidad en la cual pudo haber alegado la ilegitimidad del ajuste como así también aportar y producir las probanzas en los que la misma se basa. Sabido es que las medidas probatorias propuestas deben ser conducentes para la acreditación de los hechos alegados y controvertidos, siendo que es necesario para ello, que –precisamente– se haya producido tal alegación. Es decir, que el agravio no puede formularse en un sentido amplio, supeditando el alcance de su concreción a las medidas de prueba ofrecidas o acompañadas. O dicho de otro modo, la alegación que se constituye en "agravio" en un estricto sentido técnico es la que debe ser acreditada con la medida probatoria ofrecida. La mera presentación de documentación sin el correlativo argumento respecto del punto que intenta desvirtuar no resulta suficiente, en tanto -como se explicó en el párrafo que antecede- no refiere a un hecho controvertido.

Que recién con el recurso en conteste se advierte que la apelante discrepa fundamentalmente con el Fisco ofreciendo las pruebas que hacen a su derecho, razón por la cual, y no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de los aquí apelantes, corresponde rechazar el agravio impetrado.

En lo atinente a la queja esgrimida por ausencia de participación de los contribuyentes directos, cabe señalar que esta situación no afecta, a mi criterio, la validez del acto recurrido, sino que se refiere al fondo mismo del tema sujeto a decisión de este Cuerpo, punto sobre el cual, se dispuso la realización de la medida para mejor proveer, sobre el cual ahondaré.

A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, en lo que aquí interesa, establece que *"Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo"*. Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcrita indica que solo se obliga al

Fisco a sumar a los procedimientos a "quienes se pretende obligar", no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

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

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (*"...se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento..."*), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de LABORATORIO BERNABO SA) los podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación.

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

Por lo demás, y a mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047; 305:831).

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

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

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

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

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

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto.

Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

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

con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

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

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

A esta altura, es necesario advertir que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, a diferencia de lo resuelto en los antecedentes

señalados se resolvió abrir la causa a prueba, requiriendo a la propia Agencia de Recaudación informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma, donde se verifica que distintos clientes involucrados en el ajuste, han presentado las declaraciones juradas del período fiscal 2010 y han ingresado el impuesto correspondiente; con lo cual, corresponde liberar al agente de marras de la responsabilidad por la omisión incurrida y ordenar detraer las operaciones vinculadas con los clientes que lucen cumplidores en el listado acompañado por la Representante del Fisco a fojas 529/534.

Excepción a ello se da con las percepciones omitidas en el marco de las operaciones con los clientes: "CENTRAL OESTE FARMA A.C", "CIRCULO ODONTOLÓGICO", "UNIFARMA AGRUPACIÓN FARM", "FARMACIA MORENO SCS", "PARDI JUAN", "FARMACIA REPÚBLICA", "CENTRO DE EMPLEADOS DE COME" (julio a diciembre), "CENTRO ODONTOLOGICO PEHU", "FARMACIA PASTEUR", "FARMACIA ROJAS", "DENTAL PARQUE" (septiembre a diciembre), "FARMACIA ESCOBAR", "FARMACIA OVIEDO", "FARMACIA DEL ESTE", "AZUL AGRUP. COLABORACION" (enero a abril), "FARMACIA DE LA CRUZ", "DRA GARAY LILIANA MARIS", "C.I.R.O. S.R.L.", "DR. CINCOTTA DIEGO MARIA" (mayo), "FARMACIA AVENIDA", "MUNICIPALIDAD DE PATAGONES", "FARMACIA MURIA", "FARMACIA TOSCANO", "DI GIACOMO DANIEL LUIS" (enero a mayo), "VESCO ENZO JOSE", "MUNICIPALIDAD DE AZUL", "URDAMPILLETA MARTIN" (febrero a diciembre) "FARMACIA MORALES", "DR. RANG RUBEN NESTOR", "FARMACIA PELAYES", "AZUL AGRUP. COLABORACIÓN (enero a abril), "HOSPITAL MUNICIPAL DE AGUDOS", "FARMACIA BLANCO GALVEZ", "SCHON GABRIEL EDUARDO" (marzo a diciembre), "FARMACIA SAN ANTONIO", "DR. MARTIN JORGE GASTON" (marzo a diciembre), "FARMACIA FARMA SALUD 2844", "FARMACIA IGUAZÚ", "CIRCULO ODONTOLOGICO DE QU", DRA. VILLALBA DELGADO" (enero a abril), "CONSULTORIO DR. BECHELLI", "FARMACIA LOPEZ", "FARMACIA DODERA", "FARMACIA LO CASCIO" y "COFALU LTDA". En todos estos casos de los que resultaron objeto de medidas probatorias, se impone ratificar el ajuste de autos al incumplirse las obligaciones de parte de estos contribuyentes; lo que así voto.

4) En lo que respecta al planteo de inconstitucionalidad del art. 372 y ss. de la DN "B" 01/04 por la compensación de percepciones del régimen general en las DDJJ del régimen especial, recuerdo que se trata de una cuestión vedada a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 de Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70, razón por la cual el agravio no puede tener acogida favorable, lo que así también declaro.

5) Respecto del ajuste vinculado con las notas de crédito, el apelante sostiene que

no son pasibles de percepción dado que las mismas se emiten por descuentos efectuados a las obras sociales.

En primer lugar tengo presente que el fundamento del acto para ajustar las mismas se describe de la siguiente manera: *"...se procedió a establecer la vinculación de las Notas de Crédito emitidas con las Facturas que les dieron origen, a fin de determinar si corresponde la devolución de la percepción realizada de acuerdo a lo normado por la Resolución Normativa N° 10/08; Que de dicho procedimiento se segregaron las notas de crédito que anularan completamente la factura correspondiente; ajustándose aquellas que no cumplen con lo normado por la RN N° 10/08; papeles de trabajo obrantes en CD a 393..."*.

En orden a lo alegado por el apelante, recuerdo que la citada normativa deja establecido en que únicos supuestos quedarán habilitados los agentes para devolver al sujeto percibido, mediante el mecanismo de la emisión de notas de crédito, percepciones efectuadas con anterioridad; donde en su parte pertinente establece: *"...Artículo 2°.- La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido procederá, únicamente, cuando las notas de crédito se emitan: 1.- Como consecuencia de la anulación total de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente o, 2.- Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación..."*.

Ahora bien, del cotejo efectuado de la labor llevada a cabo por el inspector descripta precedentemente, se evidencia que resultaron ajustadas NC con la descripción de descuentos a obras sociales, las que nada tienen que ver con lo previsto por la normativa citada, con lo cual, concluyo que corresponde hacer lugar al planteo expuesto por el apelante.

En orden a ello, corresponde hacer lugar al agravio y proceder a la pertinente reliquidación, debiendo considerar solo aquellas notas de crédito que se condicen con los parámetros establecidos en la RN 10/2008 (devolución de percepciones); lo que así declaro.

6) En torno a los accesorios y sanciones aplicadas (intereses del artículo 96; recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando todos sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT S.A.", Registro No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en "HECAMESUR S.A.", Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Con respecto a los recargos, deviene en principio inaceptable el planteo efectuado sobre su reducción, ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo.

Sin embargo, me resulta necesario exponer que atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, que los recargos devengados en autos de conformidad a lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. Ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890 (conforme criterio sentado en los precedentes referenciados en el punto).

Por último, respecto al error excusable alegado, debe recordarse que para que proceda tal eximente, dicho error debe ser invocado en forma específica (no genérica) y además probado, lo cual no ocurrió en el sub examine. En efecto, la norma involucrada (artículo 61 CF) tipifica una infracción de naturaleza culposa, en la que se presume la imprudencia o negligencia del contribuyente y contempla expresamente como causal de absolución la de un error excusable, el que debe ser valorado de acuerdo a las características de cada caso, las que especialmente se aprecian por la representación de un comportamiento normal y razonable del contribuyente frente al evento en que se halló, si aquél procedió con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión (cfr. Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana C., "Procedimiento Tributario", Bs. As., Ed. Depalma, 5ta. Edición, 1993, pp. 299/300).

Bajo tales parámetros, no puede sostenerse la verificación de un error excusable con virtualidad para eximir al infractor, en la medida en que no se ha demostrado qué circunstancias ajenas a su voluntad, motivaron la omisión de percepción en cada caso, objeto del ajuste fiscal. Asimismo, conviene recordar que, si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma glosada no exige una intención dolosa, sino que resulta suficientemente la culpa del responsable en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. Fallos: 303:1548; 322:519, entre otros). En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber actuado como agente de percepción, tal como ocurrió en el caso.

7) 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.

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria anexada a fs. 211/227 (actas de directorio y asamblea). 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”.

Paralelamente, corresponde acentuar que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja.

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 vigente hace 25 años (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 aplicar esta nueva doctrina en relación a los Sres. Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, respecto de quienes no existen en autos elementos que acrediten su actuación efectiva en materia de administración societaria, particularmente en cuestiones tributarias.

Por el contrario, debo rechazarla enfáticamente, considerándola inaplicable al caso de la Presidenta del Directorio y a su Vicepresidente 1° (Susana Lidia Estrada y Manuel Salvador Giglio), sobre quienes se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

En el caso de la Sra. Estrada, con la suscripción de los Estados Contables anexados a fs. 22/49, con la descripción de pasivos tributarios provinciales (ver fs. 38, reconociendo expresamente deudas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de retenciones y percepciones a depositar. Por su parte, a fs. 167/194 obran las declaraciones juradas de la firma como agente de percepción, todas suscriptas por el Sr. Manuel Salvador Giglio.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y algunos años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar 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. 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.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 1/ 2 del alcance N° 3 que corre a fs. 475 y a fs. 1/20 del alcance N° 4 que corre a fs. 477, por los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, por sus propios derechos y por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de "LABORATORIOS BERNABO S.A.", contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3575

dictada la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 4 de agosto de 2015. 2º) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III puntos 3) y 5) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada por el artículo 7º del acto apelado, respecto a los Sres. Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja. 4º) Dejar sin efecto dicha responsabilidad sobre los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, solo respecto de las sanciones aplicadas por los artículos 4º y 5º. 5º) Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multas y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada SEFSC N° 3575/15, se ajusta a derecho.

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

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

Conforme ello, y teniendo en consideración que, en casos como los de autos (determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, por el período 2010) corresponde aplicar el plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (esto es, enero a diciembre de dicho año), debe rechazarse el planteo formulado, toda vez que la Disposición Delegada SEFSC N° 3575/15 fue notificada el 26 de agosto del año 2015 (conforme surge de la constancia agregada a fojas 471). Esto es, en tiempo oportuno; lo que así declaro.

En otro orden, cabe destacar que, si bien la apelante no plantea la prescripción de la multa por omisión aplicada por el Fisco (circunstancia por la cual, a juicio del

suscripto, no corresponde emitir un pronunciamiento a su respecto), si lo ha hecho respecto de los recargos, también aplicados por este último, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 59 inciso "f" del Código Fiscal vigente (artículo 51 del T.O. 2004).

Así, en primer lugar, debo advertir frente a los argumentos que sustentan a dicho planteo que, no obstante compartir la postura de la apelante en cuanto a la necesidad de resolver la controversia a partir de las disposiciones que regulan la prescripción en materia penal (artículos 62, inciso 5, 63 y Ccs. del Código Penal), aclaro que ello se debe, en rigor, a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico). Estas circunstancias, determinan que, por afinidad, deba aplicarse a su respecto el mismo criterio que rige a las multas tributarias (pues -en definitiva- en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales).

En efecto, resulta oportuno destacar que, así como el Código Fiscal vigente durante el año 2010 no preveía específicamente la situación (toda vez que, tal como lo indica la apelante, los artículos 131 y 133 de dicho código regulaban la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para "*...aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas...*", a diferencia de los textos posteriores a la reforma incorporada a través de la Ley N° 14.333, que refieren en general a las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas "*las sanciones*" correspondientes), tampoco lo hacía el Código Penal (ni lo hace actualmente).

Sin embargo, a juicio del suscripto, la ausencia de una regulación específica en este punto, en atención al rol que cumple la prescripción liberatoria en materia penal como garantía básica del imputado frente al poder punitivo del Estado, impone la necesidad resolver el planteo incoado con el mismo criterio imperante para las multas fiscales.

Aclarado entonces lo que antecede, debo señalar por su parte que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones fiscales, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes "Lazaro Rabinovich" (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y "Filcrosa" (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas

provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: *"...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del artículo 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319."*

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo "Filcrosa" (ver mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina", citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que -en materia de prescripción liberatoria de sanciones- se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero -en rigor- que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, en el del agente, decenal.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

En este marco, luego, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por artículo 157 del Código Fiscal (artículo 131 del T.O. 2004), lo normado por el artículo 62 del Código Penal, que establece: *"La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5°.*

A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa".

A su vez, debe señalarse que el plazo bienal en cuestión debe computarse conforme lo regulado por el artículo 63 de dicho Código Penal, que establece: "*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*". Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el artículo 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los precedentes referenciados.

Frente a ello, y toda vez que el artículo 59 del Código Fiscal (vigente a la fecha de consumación de la conducta reprochada), disponía en lo pertinente: "*El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código (...) Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación y de retención que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable*", debo destacar que he concluido en diversos precedentes de este Tribunal que el cómputo del plazo bienal en cuestión debe hacerse a partir de las fechas de vencimiento previstas por la Autoridad de Aplicación para la presentación de las correspondientes declaraciones juradas.

Así, cabe entonces analizar la última posición fiscal en cuestión toda vez que, de estar prescripta, las más antiguas -en principio- también lo estarían.

En este sentido, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen Especial de Percepción de Comercialización de Medicamentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada, y para la realización del pago pertinente, vinculada a la posición 12/2010, se produjo el 26 de enero de 2011 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 85/09, Anexo V).

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el artículo 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha y venció el 27/1/13, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el propio de las posiciones más antiguas).

De conformidad con lo expuesto, corresponde en este punto, hacer lugar al planteo incoado y declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos en cuestión; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar seguidamente que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 2 (nulidad), 3 (ingreso del tributo reclamado por parte de los contribuyentes directos del gravamen), 4 (inconstitucionalidad de los artículos 372 y Ss. de la D.N. "B" N° 01/04), 5 (notas de crédito) y 6 (en lo estrictamente vinculado a la multa por omisión y el error excusable); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA en autos "Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión" (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, "Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal

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

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

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de "LABORATORIOS BERNABO S.A.", y por los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3575/15 dictada la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2) Declarar la prescripción de los recargos aplicados a la firma responsable a través del artículo 5 del citado acto. 3) Ordenar a la citada agencia que reliquide la obligación determinada, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, puntos "3" y "5", del voto de la instrucción. 4) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el artículo 7 de la disposición impugnada. 5) Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto apelado.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso, referenciados precedentemente, por el Vocal instructor preopinante Dr. Ángel C. Carbballal, he de disentir en lo relativo al planteo prescriptivo, el cual corresponde acoger íntegramente en razón de las consideraciones que seguidamente se realizarán, y que torna inoficioso la resolución de las restantes cuestiones planteadas.

En tal sentido, para la obligación principal y sus accesorios, ha de estarse a lo establecido en C.S.J.N., "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" del 30 de septiembre de 2003 (Fallos 326:3899), que permite concluir que en el caso sub examine, en atención a lo previsto en el art. 4.027 inciso 3 del Código Civil Velezano; arts. 7, 2.537 y 2.562 inciso c) del Código Civil y Comercial de la Nación actualmente vigente, operó la prescripción y como consecuencia de la misma, neutralizadas las facultades para determinar, exigir el pago o reclamar deudas por el período fiscal año 2010 (enero a diciembre).

Asimismo, la potestad sancionatoria para aplicar multas y recargos, se encuentra extinta por encontrarse ampliamente vencido el plazo de dos (2) años desde que el ilícito administrativo quedó configurado, y no existen causales de suspensión e interrupción con virtualidad jurídica suficiente para enervar su consumación.

Conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJ 001897/2018/RH001, del 07/03/2023, "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar) "a ese cuerpo normativo – se refiere al Código Penal- es a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos 191:245 y 195:319." (conf. Considerando 6° del voto de la mayoría).

La doctrina allí sentada, resulta de directa aplicación al supuesto de autos, atento la naturaleza penal de los rubros cuestionados. Los contenidos normativos de los arts. 62 inciso 5 y 65 inciso 4 del Código Penal de la Nación, que regulan el plazo de prescripción de la acción y la sanción respectivamente, indudablemente desplazan al derecho local provincial, en tanto este último deviene inaplicable por contravenir la legislación de fondo referenciada. Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de "LABORATORIOS BERNABO S.A.", y por los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3575/15 dictada la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2) Declarar extinta la potestad tributaria por prescripción, en relación al período fiscal 2010 (enero a diciembre) y en consecuencia, revocar íntegramente la citada Disposición.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de "LABORATORIOS BERNABO S.A.", y por los Sres. Susana Lidia Estrada, Manuel Salvador Giglio, Héctor Marcelo Vidal, Ángel Daniel Herraiz y Rogelio José Calleja, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3575/15 dictada la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2) Declarar la prescripción de los recargos aplicados a la firma responsable a través del artículo 5 del citado acto. 3) Ordenar a la citada agencia que reliquide la obligación determinada, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, puntos "3" y "5", del voto de la instrucción. 4) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los

apelantes mediante el artículo 7 de la disposición impugnada. 5) Confirmar en lo demás la Disposición en crisis debiéndose aplicar intereses y multa sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.22 12:52:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.22 18:17:49 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2023.12.22 18:47:21 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.12.26 09:42:14 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaría
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,
serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.26 09:42:20 -0300



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-52473180-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 26 de Diciembre de 2023

Referencia: "LABORATORIO BERNABO SA" - 2360-0373219/11

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-52469231-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4679.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.26 09:52:50 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL,
serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.26 09:52:51 -03'00'

