



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: expediente número 2360-0060217, año 2013, caratulado “BULONFER S.A”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0060217, año 2013, caratulado “BULONFER S.A”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 201/237 del Alcance N° 4, agregado a fs. 1538, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal, por derecho propio y en representación de la firma “BULONFER S.A”, con el patrocinio del Cr. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada N° 4164, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 1489/1516, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma de marras (C.U.I.T. 30-63260449-8) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2012, estableciéndose por el artículo 3° diferencias por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos Tres millones veinticuatro mil novecientos setenta y cuatro con trece centavos (\$ 3.024.974,13) y diferencias por percepciones recaudadas y no depositadas por la suma de Pesos ciento cuarenta y seis con ochenta y un centavos (\$ 146,81), sumas que deberán abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Se aplica al agente por el artículo 4°, una multa del cincuenta y cinco por ciento (55%) del impuesto omitido, conforme artículo 61 segundo párrafo del mismo Cuerpo Legal y por artículo 5°, una multa equivalente al trescientos por

ciento (300%) del monto del gravamen percibido y no depositado, conducta prevista y penada por el artículo 62, inciso b) del Código Fiscal. Asimismo, por el artículo 7°, se establecen recargos del artículo 59 inciso f), del mismo plexo legal, equivalentes al 60% del impuesto involucrado con más sus intereses. Finalmente por el artículo 8°, se establece la responsabilidad solidaria del Sr. Juan Ignacio Nazabal de acuerdo a lo plasmado en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

A fs. 1540 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 CF), adjudicándose a fs. 1543 para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, interviniendo la Sala I.

A fojas 1546 se procede a dar traslado del recurso de apelación interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fojas 1548/1555.

Por último, a fs. 1565 se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental ofrecida y acompañada, rechazándose por innecesarias para la resolución de la causa la informativa y pericial contable ofrecidas. Por último, en atención al estado del trámite se llama “autos para sentencia”, medida que ha quedado consentida (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En relación a los agravios traídos por el apelante, luego de una reseña administrativa de las actuaciones, en primer lugar plantea la prescripción de las acciones determinativa fiscales, considerando que el plazo se ha consumido conforme el antecedente “Filcrosa” de la CSJN, los preceptos del Código Civil y su reforma y la nueva jurisprudencia imperante del Máximo Tribunal. Además sostiene que por la forma de cómputo del periodo sujeto a prescribir, al notificarse la resolución apelada ya se encontraban perimidos los términos de exigibilidad. Cita jurisprudencia de este Cuerpo legal y jurisprudencia judicial.

En cuanto al resultado de la prueba en sede administrativa, la discusión queda reducida a cuestionar la legalidad de tener que percibir al 6% a sujetos no inscriptos. Requiere la aplicación del precedente “Aurelia” de la Sala II de este Cuerpo. Rechaza el criterio del cobro del flete como parámetro para deducir el “lugar de entrega” de la mercadería vendida, advirtiendo que es la propia firma la que se hace cargo de la entrega de la misma, recibiendo la facturación de la empresa de transporte, emitiendo remito para su salida, abonando los seguros correspondientes y recibiendo a posteriori un recupero de gastos de parte de sus clientes de extraña

jurisdicción. Excepción a ello serían los clientes no inscriptos, con domicilio en Provincia de Buenos Aires, por los que considera procedente el ajuste. En cuanto a los clientes inscriptos, afirma que se ha logrado demostrar que gran parte de los mismos han declarado la operación y abonado el impuesto sobre los ingresos brutos. Elabora doctrina y cita jurisprudencia sobre el tema. Considera que el 76% del ajuste ha sido modificado por la prueba aportada, pero resta la producción de la prueba que se ofrece, la que acredita los extremos solicitados por ARBA para ser dejado sin efecto el reclamo.

Plantea que desconoce el procedimiento llevado por el Fisco, respecto de cuál ha sido el cambio en el monto del acto de la vista y la resolución de cierre, a efectos de ejercer debidamente el derecho de defensa.

En cuanto a la multa, plantea en primer término que la figura de Omisión, solo puede alcanzar a un agente de recaudación que actuó como tal y no pagó el tributo. Manifiesta que debe estarse al elemento subjetivo imprescindible para que se constate la figura infraccional, extremo no acreditado en autos. Cita jurisprudencia. Plantea error excusable.

Sostiene que los recargos son exorbitantes y que su naturaleza es de carácter penal y además que el mismo es inexistente atento a que se demostrará que cada contribuyente ha ingresado el impuesto.

En cuanto a la responsabilidad solidaria no se encuentra legislada en el Código Fiscal. Pide la aplicación de la doctrina "Raso", sosteniendo que no hay responsabilidad de los directores o gerentes sino puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad.

II.- Que, a su turno la Representación Fiscal, rechaza la procedencia de los agravios traídos.

En relación a la prescripción invocada, alega que constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, de allí su regulación excluyente por el derecho local. Apoya su postura en cuanto a la facultad de establecer los plazos de la prescripción en la doctrina y jurisprudencia que avala tal tesitura y expresa que son de entera aplicación los arts. 157 y 159 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Reivindica el ajuste efectuado, solicitando su ratificación, ya que del análisis del acto en crisis, surge claramente el método que se ha utilizado para verificar las percepciones omitidas y queda plasmado en el acto en crisis los puntos que los recurrentes no han podido demostrar sobre la base de la naturaleza de la obligación

sustantiva que alcanza a los agentes de recaudación, y la carga probatoria, que pesa sobre los mismos, en caso de incumplimiento. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

Entiende que la obligación de actuar como Agente es producto de una imposición reglada por el Código Fiscal, en los arts. 94, 202 y 203, bastándole a la Agencia con acreditar que el Agente ha omitido, debiendo demostrar el agente que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción. Cita abundante jurisprudencia de este Cuerpo que avala su postura. Argumenta que se procedió ratificar el ajuste practicado por cuanto no se ha producido probanza de lo alegado.

A la cuestión de fondo, remite a lo expuesto por el ad quo a fs. 1499 vta, en relación a la percepción del 6% de conformidad a lo dispuesto por el art. 344 de la DN "B" 1/2004.

En cuanto a los recargos, explica que los mismos son aplicados también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque los contribuyentes hubiesen ingresado el gravamen.

En relación a la multa sostiene que para la defraudación endilgada confluyen los elementos objetivos y subjetivos para su tipificación, siendo que el primero viene ínsito con el incumplimiento material en tiempo y forma de la obligación que recae sobre el agente de autos. Cita jurisprudencia.

A la multa de omisión la conducta se describe por quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constatándose tal situación en las actuaciones de marras. Cita jurisprudencia.

Respecto de la responsabilidad solidaria atribuida, sostiene que el organismo se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los sindicados responsables, como miembros del directorio, conforme lo establecen los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. La obligación no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. Los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La presunción prevista se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad. Las constancias de autos acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicados responsables, fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, sin desvirtuar en autos que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Culmina el tratamiento de la queja justificando el apartamiento de la legislación local de las normas sobre

solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, citando jurisprudencia de este Tribunal en tal sentido. Con el mismo sentido y conforme la legislación provincial, responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo establece el art. 63 del Código citado.

Por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Qué en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

1) Con relación 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 el quejoso, 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 argumentos expuestos por los funcionarios actuantes de la Agencia de Recaudación.

Ahora bien, 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 – artículo 4023 C.C.) ha aplicado la jurisprudencia con el plazo que alcanza a 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 por un (1) año, que bajo el artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, entrañó la notificación de las diferencias liquidadas por la fiscalización (vide acta R-078 N° 010236790 de fs. 628/629) diligencia efectivizada el 28 de agosto de 2014 (C.S.J.N., 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”). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el actual 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 (el 9 de febrero de 2018, según fs. 201 del Alcance de fs. 1538). Por lo expuesto, entiendo corresponde rechazar la prescripción alegada, lo que así declaro.

2) En cuanto al derecho de defensa que dice vulnerado el apelante, debo advertir que, el ad quo, no sólo en el Acto en crisis ha respetado el derecho de defensa, sino a lo largo de todo el procedimiento, ya que en el mismo se vislumbra que con motivo de la apertura a prueba del procedimiento determinativo se ha rectificado sustancialmente el ajuste original, extremo reconocido por la propia parte apelante. Asimismo, observo que los motivos del ajuste y su operatoria fueron expuestos en el informe de auditoría y papeles de trabajo que lo sustentan, tal como expone el juez administrativo a fs. 1491 y siguientes, teniendo siempre oportunidad la firma, no sólo de tomar vista sino de ofrecer pruebas a lo largo del procedimiento.

En torno a la nulidad, *“...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. de 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)...”* (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al responsable de marras, lo que así Voto.

3) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones de fondo introducidas, en relación a la omisión de percepción ocurrida y acreditada fehacientemente en autos y en el entendimiento que el peso en estas actuaciones está relacionado con la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos y al modo de consideración de la prueba aportada en la misma, me avocaré a su tratamiento.

Que, se encuentra fuera de debate, la condición de agente de percepción de la firma de marras 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. Todo esto incluso ya ha sido analizado y pormenorizadamente fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado.

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, forma y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

Dicho lo que antecede, el principal argumento de defensa aquí presentado se basa en la figura del agente y la inexistencia de obligación ya que, si bien acepta el presentante que se omitió percibir, los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado por se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar qué 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 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 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").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico DPR 208/2006, base argumental del ajuste desarrollado, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *“... que la compra [del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...”*.

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

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien 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.

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 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. El resaltado me pertenece.

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

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea*

argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se considera razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación, verifique la presentación de declaración jurada o pago por los clientes auditados de la firma, extinguiendo la responsabilidad del Agente de trata en los casos afirmativos. 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 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 o abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los

períodos fiscales involucrados en estas actuaciones.

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, previa constatación de sus propios registros informáticos en relación a los extremos remarcados supra. Para ello, considerará los papeles de trabajo en CD obrante a fojas 1452 y, fundamentalmente, el listado de clientes involucrados en la prueba ofrecida por la apelante (fs. 375/395 del Alcance N° 4 de fs. 1538).

Que tal excepcional solución se fundamenta en la particular situación procesal de autos, así como en la cantidad de clientes a relevar, lo que amerita generar el cumplimiento de las medidas ordenadas en etapa de ejecución de sentencia y en un plazo mayor al de rito (90 días), extensión que por iguales fundamentos se entiende razonable.

4) En cuanto al tema vinculado con la percepción del 6% sobre clientes no inscriptos en Provincia de Buenos Aires, corresponde recordar en primer término que el sistema implementado tiende a alcanzar con la percepción a contribuyentes puros del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, o aún a aquellos que, encontrándose bajo el régimen del Convenio Multilateral, demuestren (coeficiente mediante) un grado de actividad considerable, mensurable en la jurisdicción.

Así las cosas, comprendo -entonces- que el agravio vertido por los apelantes se encuentra dirigido a aquellas operaciones efectuadas con sujetos que no se encontraban, durante el periodo fiscalizado, incluidos en el padrón web de contribuyentes de ARBA, respecto de las cuales y según lo dispuesto por la Resolución Normativa N° 101/2008 (artículo 344 -parte pertinente- de la Disposición Normativa B 01/2004) el Agente “...deberá percibir el impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), siempre que, tratándose de la adquisición de cosas, locación de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios, la entrega o realización tenga lugar en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires...” (el subrayado es propio).

Como se aprecia, de acuerdo a la normativa transcrita, cuando un sujeto (cliente del agente) no figura en el padrón de contribuyentes, debería ser percibido al 6%, siempre que la entrega del bien o prestación del servicio sea efectuada en esta jurisdicción, hecho este que, obviamente, requiere de la debida comprobación, cuestión sobre la cual efectuaré una breve reflexión adicional a la decisión.

En el presente caso, puede observarse que la fiscalización incluyó en el deber de efectuar la percepción a aquellas operaciones en las que el flete se encontraba a

cargo del cliente, sin darse mayores precisiones (ver informe final de fs. 1480/1483, reproducido en los considerandos del acto apelado).

Ante este escenario, el juez administrativo refuerza su postura poniendo en cabeza del agente la carga de la prueba que desvirtue tal presunción.

Dicho ello, advirtiendo que la dilucidación del punto transita por la verificación de los extremos fácticos previstos normativamente y que el Acto no brinda más especificaciones que lo expuesto, considero necesario recordar que una situación análoga a la que aquí se ventila ha sido resuelta por la Sala II de este Tribunal en autos “AURELIA SACIF” del 3/11/2016 (ver Considerando IV del voto del Dr Lapine, en relación a la facultad de este Tribunal para dejar de lado la regulación establecida en la órbita del Organismo recaudador), cuando sostuvo a modo de colofón y en sentido contrario a la pretensión fiscal que *“...se evidencia que las normas dictadas por la Administración, en cuanto imponen una actuación del Agente de Percepción frente a situaciones que podrían dar lugar a que el sujeto percibido no pueda computar dicho adelanto del gravamen “a cuenta del impuesto que en definitiva corresponde abonar al sujeto objeto de las mismas” (conf. art. 203 del CF t.o. 2011 y conc. anteriores), no se adecuan al marco o presupuestos claramente previstos en la delegación...”* (....) *“....no puedo dejar de mencionar que la situación generada por la Administración con este tipo de normas ha sido, o pretendido ser, morigerado en su momento por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en aras de la incorporación de pautas de armonización de los regímenes de recaudación en la fuente de las jurisdicciones locales, mediante la Resolución General (CA) N° 3/2010 , que en su art. 1° dispone: “Los regímenes de recaudación (retención, retención bancaria, percepción) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las siguientes pautas: a) Con relación a regímenes de recaudación (retención, retención bancaria y percepción), se sujetarán a las siguientes: 3. No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones...”*.

En otros antecedentes en los que interviniera (Sala I en autos “SIDERCA SA”, sentencia del 3 de septiembre de 2019; “VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.”, sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras) he planteado mi oposición a esta obligación de percepción, salvo que la entrega en Provincia se trate de una situación reconocida por el agente de recaudación fiscalizado, o bien acreditada fehacientemente por una auditoría directa sobre la documentación relacionada con las operaciones involucradas (facturas, remitos).

Sin embargo, a poco que se profundiza el análisis, fácilmente se advierte que constituye un criterio arbitrario, infundado por parte del juez administrativo, que no logra en absoluto acreditar la entrega o realización de servicios en esta jurisdicción, prescindiendo no solo del lugar de finalización o entrega, sino de cualquier otra probanza documental que complementa este “indicio” vinculado al pago del flete, por lo que de ninguna manera puede aceptarse que corresponde efectuar sobre estas operaciones percepción alguna.

Debe advertirse además que la solución propuesta se enmarca claramente en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales N° 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, plenamente vigentes durante el período de marras y vinculantes en este punto. Recordemos que por la segunda de las nombradas, se modificó la primera en los siguientes términos: “...Sustituir el texto de la Resolución General N° 3/2010, modificatoria de la Resolución General N° 61/95 y sus complementarias, por el siguiente: “ARTICULO 1°: Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación: ... b) Con relación a regímenes de percepción: ... 2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción. ... Artículo 2° — Las disposiciones de la presente tendrán vigencia a partir del 1° de febrero de 2012...” (lo subrayado me pertenece).

Distinta es la situación, tal como lo reconoce la apelante, de aquellos clientes no inscriptos pero que registran domicilio en Provincia de Buenos Aires y sobre los cuales se ratifica la presunción de entrega del bien en esta jurisdicción.

Corresponderá, en consecuencia, reliquidar el ajuste de autos, detrayendo las percepciones reclamadas por las operaciones realizadas con clientes no inscriptos y de extraña jurisdicción (no así de los que registran domicilio en esta Provincia), lo que así declaro.

5) Por lo demás, en cuanto a los reiterados planteos de inconstitucionalidad de

normas provinciales, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. Asimismo, no puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo. Muchos otros se dirigen al análisis de la situación fiscal de sus clientes frente al tributo, lo que resulta ajeno a las valoraciones que este Tribunal puede realizar en autos.

6) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 6° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, endilgable para el caso de marras, esto es, al agente de recaudación que omite retener o percibir, exige un mínimo de subjetividad, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313 y 322:519).

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

En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°:

“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”. Asimismo, a través de su artículo 2º dispone: “En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8º, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

Por lo demás, no está demás advertir que de manera alguna la aplicación de esta

sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Claramente se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de la competencia jurisdiccional — acotada- que tiene asignada este Tribunal.

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

7) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Juan Ignacio Nazabal, quien voluntariamente asumió por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa, es importante destacar que resulta unánime -por evidente- la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria tributaria en lo 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.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse

desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA 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 administración de los bienes del contribuyente en su carácter de presidente de su Directorio durante el período determinado en autos (acreditada por toda la documentación societaria – escritura constitutiva, actas de asamblea y directorio) no ha sido discutida por la apelante. Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Juan Ignacio Nazabal en su carácter de Presidente del Directorio, único administrador de la empresa (vide acta de asamblea de fs. 48).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de

responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal en los casos que analizara la Corte.

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

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento, como asimismo del descargo oportunamente presentado por el Sr. Nazabal (fs. 1/15 del Alcance N° 1 de fs. 1244), describiendo siempre en primera persona pormenorizadamente todo lo actuado por la empresa que administra, tanto en los períodos de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando su ya citado criterio respecto a la improcedencia del reclamo fiscal y, principalmente, ratificando todo lo actuado (omitido y defraudado) en la calidad de perceptor, extremos que llevó a la práctica empresarial con total conciencia de lo actuado.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos (en igual sentido, en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro N° 4425 de la Sala III; en autos “QUICK NESS S.R.L.”, Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 3252 de la Sala II, entre otros).

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 a la sociedad de autos (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y una década de tramitación de los expedientes, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así

declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

POR ELLO, RESUELVO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 201/237 del Alcance N° 4, agregado a fs. 1538, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal, por derecho propio y en representación de la firma “BULONFER S.A”, con el patrocinio del Cr. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada N° 4164, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Puntos 3) y 4) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 8º del acto apelado al Sr. Juan Ignacio Nazabal, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en sus artículos 4º, 5º y 7º. **4º)** Confirmar en todo lo demás el acto en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

VOTO DEL DR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde que me expida sobre los agravios expuestos por el apelante contra la Disposición Delegada N°4164, dictada con fecha 18 de diciembre de 2017 y, resolver si la misma se ciñe a derecho.

Al respecto, en virtud de los fundamentos desarrollados por el Vocal Instructor es que adhiero a las soluciones propuestas en el Considerando III de su voto, bajo los puntos 1), 2) ,3), 5) y 6).

Con relación al punto 4), en el que se discute la procedencia de la aplicación de la alícuota del 6% para calcular la percepción omitida en aquellas operaciones efectuadas con clientes no empadronados en la provincia de Buenos Aires siendo que la “entrega” del producto se efectuó en ésta, ello conforme lo dispuesto en el artículo 344 de la DN “B” N° 1/2004, debo recordar que he validado su aplicación en

todos los casos en que la misma -la entrega- fue debidamente acreditada, considerando que, asimismo, ello así resulta cuando el comprador se hace cargo del pago del flete, por cuanto este gasto implica realizar actividad en la jurisdicción del vendedor (el comprador se desplaza a otra provincia para ejercer su actividad), con lo cual se pone de manifiesto la existencia del “sustento territorial” requerido por el Convenio Multilateral para que proceda su inscripción en ésta última con el fin de asignarle la porción de base alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que resulte del cálculo del Coeficiente Único Jurisdiccional.

No obstante, debo advertir que, tal criterio (expresado en carácter de voto disidente -en dicho punto- en los antecedentes mencionados por la instrucción, Sala I “SIDERCA SA” del 3/09/2019 y “VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.” del 22/12/2020, entre muchos otros)-, lo he sostenido en verificaciones practicadas respecto de operaciones realizadas con anterioridad al año 2012, es decir en períodos previos al dictado de la Resolución General de la Comisión Arbitral N° 4/2011, vigente desde el 01 de febrero de 2012, por medio de la cual los Organismos del Convenio decidieron sentar “...los lineamientos que cada Jurisdicción provincial deberá observar.”, los que, puntualmente, resultan opuestos a lo normado en el artículo 344 de la DN “B” N° 1/2004.

En efecto, en ella, se sentó el siguiente criterio: “ARTICULO 1°: **Los regímenes de recaudación** (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos **que establezcan las jurisdicciones adheridas** al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, **deberán observar las pautas que se indican a continuación:** ... b) **Con relación a regímenes de percepción:** ... 2. **Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones:** i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. **Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción;** b. **Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción. ...”**

De su lectura, resulta claro que la Resolución implica una **limitación concreta al ámbito de actuación de los fiscos respecto de sujetos no inscriptos y, en particular, respecto de la provincia de Buenos Aires, reitero que tiene el efecto de impedir la aplicación de lo dispuesto en el art. 344 de la DN B 1/2004, ya que no puede efectuarse percepción alguna al contribuyente puro de otra**

jurisdicción o al de CM que no se encuentre inscripto, cuestión básica de discusión en el caso.

Con relación a dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Juan Ignacio Nazabal, solamente por el pago de las sanciones establecidas en los artículos 4°, 5° y 7° del acto apelado (multas y recargos), advierto que, dado el tenor de los agravios incoados por el apelante considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A. 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, partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado 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).

Habiendo el Vocal Instructor dejado en claro su disidencia *(al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y su postura de “...rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.”*, se impone remitir, en tal sentido a mi pronunciamiento en autos “Distribución Masiva S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Advertí 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 referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y

oportunidad que rige para el responsable, 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, dejo sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal, lo que así declaro.

De tal manera, dejo expresado mi voto.

POR ELLO, RESUELVO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 201/237 del Alcance N° 4, agregado a fs. 1538, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal, por derecho propio y en representación de la firma “BULONFER S.A”, con el patrocinio del Cr. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada N° 4164, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Puntos 3) y 4) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 8º del acto apelado al Sr. Juan Ignacio Nazabal respecto del pago del gravamen y de las sanciones aplicadas -multas y recargos-. **4º)** Confirmar en todo lo demás el acto en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal Dr. Ángel Carballal. La única excepción se vincula por el aporte al caso de nuevos argumentos interpretativos, conforme fue establecido por la CSJN en el precedente “Cerámica San Lorenzo”, Fallos 307:1094, respecto a los fundamentos expuestos en marras para dejar sin efecto, desde el modelo legal de control difuso, la responsabilidad solidaria endilgada, cuyo criterio aborda el precedente SCBA “*Toledo*” que concluye en sede de CSJN aplicando el art. 280 del CPCCN, remitiéndome por ello al voto expuesto por el suscripto en autos “Multibag SA”, Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí como argumento interpretativo, que la responsabilidad de recaudar por cuenta ajena, constituye una reglamentación local a la carga pública de retener y percibir impuesta al agente designado por la Autoridad de Aplicación para su intervención en el mercado y en función del interés público involucrado, cuya extensión solidaria, subjetiva y no subsidiaria hacia los integrantes del órgano de administración social, concilia con la función operativa y personal que éstos ocupan en la trazabilidad del circuito económico al momento de la facturación, cuyo anclaje legal se sustenta en la

distribución territorial de competencias constitucionales tributarias, en la reglamentación local al ejercicio de las cargas públicas (arts. 16 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1° de la Constitución Provincial) y en los elementos material, subjetivo, territorial y temporal del hecho imponible recaudado como anticipo de terceros en el marco de una relación jurídica de naturaleza tributaria desarrollada en el circuito económico y al momento de su devengamiento, donde además una interpretación desde el principio de realidad económica (la cual asume un carácter de presunción rebatible mediante prueba en contrario), concilia la realidad operativa de hecho con la extensión de derecho así descripta, patentizando en esta instancia el marco legal desde donde el procedimiento tributario establece presunciones legales por incumplimientos a obligaciones de hacer y dar en el circuito económico, que lógicamente resultan rebatibles por el agente y demás solidarios con extensión operativa subjetiva, mediante prueba en contrario, las que deben ser desvirtuadas en el marco de un debido proceso adjetivo. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 201/237 del Alcance N° 4, agregado a fs. 1538, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal, por derecho propio y en representación de la firma "BULONFER S.A", con el patrocinio del Cr. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada N° 4164, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Puntos 3) y 4) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 8° del acto apelado al Sr. Juan Ignacio Nazabal, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en sus artículos 4°, 5° y 7°. 4º) Confirmar en todo lo demás el acto en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

