



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, 29 de abril de 2022.

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0366885 del año 2011 caratulado “**TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A.**”.

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 3163/3179 por el Dr. Nicolás M. Mordegliá en representación de la firma del epígrafe y los declarados responsables solidarios, Sres Mariano Pablo González, Daniel Casal, Diego Guerri, Oscar Marano, Luis María Blaquier, Sonia Salvatierra, Miguel E. Mirmí, Carlos A Seijo, Gustavo Viramonte, María Carolina Sigward, y en carácter de gestor de negocios de los Sres. Claudio Fontes Núñez y Rigoberto Mejía Aravena contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2001/15, dictada por la Jefa Departamento Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de abril de 2016.

-----Por el acto citado, obrante a fojas 3030/3051 se determinan las obligaciones fiscales de Transportadora de Gas del Sur S.A (C.U.I.T. 30-65786206-8) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, por el período fiscal 2010 (enero a diciembre) estableciendo mediante su artículo 6° el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos Cuatrocientos cuatro mil doscientos treinta y ocho con ochenta y cinco centavos (\$ 404.238,85) con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Asimismo se aplicó una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del monto dejado de percibir, por haberse constatado la comisión de la infracción de omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código citado (art. 7) y se establece por el art. 8, la aplicación del 60% de recargos de acuerdo a la normado por el art. 59 inciso f) del Código Fiscal (t.o 2011). Por último, se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos por la totalidad de los conceptos reclamados a los Sres. Mariano Pablo González, Daniel Casal, Diego Guerri, Oscar Marano, Luis María Blaquier, Sonia Salvatierra, Miguel E. Mirmí, Carlos A Seijo, Gustavo Viramonte, María Carolina Sigward, Claudio Fontes Núñez y Rigoberto Mejía Aravena (art.

10).-----

-----A fojas 3303 se elevan las actuaciones al Tribunal Fiscal es adjudicada la causa y se adjudica la causa a la Sala II, quién por el mismo auto, intima al pago de la contribución establecida en el art. 12 inciso g) in fine de la Ley 6716 y al pago del anticipo previsional, dándose por cumplido por providencia de fs. 3321.-----

-----Por auto de fs.3321, punto II se da traslado a la Representación Fiscal de los recursos articulados, por el término de quince (15) días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 3322/3330 el escrito de réplica.-----

-----A fs. 3345 los apelantes comunican el allanamiento parcial en relación a las operaciones que se detallan en el Anexo I (fs. 3346/3351), teniéndose presente el mismo.-----

-----A fs. 3359/3361, por Acuerdo Extraordinario Nro. 86 es readjudicada la causa a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, pasando a intervenir la Sala I. Por su parte, atento a que las Vocalías de 2da. y 3ra. Nominación se encuentran vacantes, la Sala se integra con los Vocales, Dra. Laura Cristina Cenicerós y el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, respectivamente, y en carácter de subrogantes (art. 8 Dto.-Ley 7603/70 y art. 2, 2º párrafo, Reglamento de Procedimiento del Tribunal).-----

-----Con relación al allanamiento parcial y consultado a los impugnantes para que informe cuales de los agravios se mantienen vigente, los mismos manifiestan que se mantiene las interpelaciones y la prueba ofrecida, salvo los conceptos y períodos que no estén involucrados en el Anexo I donde la parte se ha allanado. En mérito de ello, se dispuso la apertura a prueba a fs. 3370, tendiéndose presente la prueba documental, otorgando la informativa y difiriendo la pericial contable. -----

-----A fs. 5413, se dicta como medida para mejor proveer un requerimiento a la Agencia, para que sirva informar si del listado que surge como Anexo I del presente auto, si han abonado y presentado las DDJJ correspondiente al período 2010, obrando el resultado de la medida a fs. 5420/5422.-----

-----En atención al estado de los actuados, se da por cerrado el período



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

probatorio y no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se llama a "Autos para Sentencia" (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011) el que ha quedado consentido (conf. Cédulas de fs 5424/5426).-----

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que, procederé a resumir los agravios impetrados por los impugnantes.-----

-----En primer lugar plantea la prescripción para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal 2009. Interpreta que a la luz de los artículos 31 y 75 inciso 12) de la Constitución Nacional y de la jurisprudencia de la CSJN (antecedente "Filcrosa"), resultan aplicables las normas del Código Civil vigente a ese momento (artículos 3956, 4027 y cctes). Agrega que independientemente de la anualidad del impuesto cuestionado, la exigibilidad es mensual, por lo que la prescripción de cada obligación opera de manera independiente y debe comenzar a computarse desde el vencimiento de cada una de ellas. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo a su postura.-----

-----Considera que no ha operado causales de interrupción ni suspensión de las obligaciones tributarias y hace extensivo el pedido de prescripción a los responsables solidarios. Asimismo impugna por inconstitucional los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación. -----

-----Plantea la improcedencia del ajuste por cumplirse los requisitos establecidos en el art. 2 de la Resolución Normativa Nro. 10/2008, en cuanto a las notas de crédito y su devolución. -----

-----Declara la inexistencia de la deuda reclamada y que el contribuyente directo ha cumplido con el pago del tributo. Además acompaña las certificaciones contables de las empresas donde el juez administrativo en el acto en crisis rechaza el descargo por falta de ellos ofrece prueba pericial contable e informativa por Pan American Sur S.A. -----

-----Manifiesta que dentro de la verificación existieron sujetos no contribuyentes y por ende no realizaron el hecho imponible en la Provincia, expresa que las percepciones efectuadas lo fueron conforme a derecho, y que yerra la Administración cuando ajusta operaciones sin sustento territorial en la provincia de Buenos Aires, como es el caso de Enap Sipetrol Argentina S.A.-----

-----Cuestiona los accesorios, por cuanto sostiene que los mismos son

improcedentes. Cita doctrina y jurisprudencia.-----

-----A la multa por omisión aplicada y a los recargos, arguye que importa la ausencia del elemento subjetivo. Argumenta su postura, repasando los elementos de la infracción tributaria, cita jurisprudencia y en subsidio pide la aplicación del error excusable. Solicita la aplicación del principio non bis in idem, citando jurisprudencia acorde a tal principio. -----

-----En relación a la responsabilidad solidaria endilgada, refiere a su naturaleza subjetiva sobre la base de lo dispuesto por la Ley de Sociedades Comerciales, norma que prevalece sobre cualquier regulación local del instituto. Entiende que tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada de tal responsabilidad. Solicita la declaración de inconstitucionalidad del art. 12 de Código Fiscal respecto de los arts. 21 y 61 del Código Fiscal. -----

-----Acompaña prueba instrumental, solicita informativa y ofrece pericial. Hace reserva de Caso Federal conforme el art. 14 de la Ley N° 48.-----

II.- Que, a su turno, y en virtud de que los agravios impetrados por los contribuyentes, la Representación Fiscal aporta sus argumentos en relación a la contestación de agravios. -----

-----En ese sentido, la Representación Fiscal expresa que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa del descargo los que fueron refutados y analizados pormenorizadamente, por lo cual el acto es válido.

-----En cuanto a la prescripción, Que, al planteo de prescripción invocada, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1° de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Cita jurisprudencia.-----

-----Concluye que siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal T.O. 2011, el cómputo del plazo del período 2010, comenzó a correr el 1° de enero de 2011, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 2679/15 con fecha 21 de julio de 2015 (fs. 478/489), dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

se produzca la prescripción del período 2010, ha operado la causal de suspensión de 120 días, suspensión prolongada hasta los 90 días posteriores a la sentencia de este Cuerpo, con la notificación del acto ahora recurrido que contiene la intimación de pago del tributo determinado y la aplicación de la sanción (artículo 161 del Código Fiscal), vide fs. 3324/3063.-----

----- En torno a los diversos planteos de inconstitucionalidad, relata que deviene impertinente su pedido por cuanto es una cuestión que está vedada en la instancia revisora conforme lo expresa el art. 12 del Código Fiscal y cc.-----

-----Respecto del agravio sobre la certificación contable requerida en el procedimiento de determinación de oficio y en relación de las facturas con la empresa TELCOSUR S.A, los montos involucrados en dichas operaciones han sido excluidos en oportunidad de la apertura a prueba producida en esa instancia y tal como surge de las constancias de fs. 694/700, 2995/3001, 3002/3004, 3005/3007 y 3039 vta. -----

-----Asimismo relata de que en el propio Acto en crisis, Arba ha excluido del ajuste a las operaciones que cumplen con los extremos previstos en el informe 208/06. -----

-----En cuanto a la queja de falta de sustento territorial de las operaciones, cita el art. 321 y 323 de la Disposición Normativa Serie B 1/20042, la DN 70/2007 y concluye que la firma estaba obligada a percibir y que en relación a Emap Simpetrol Argentina S.A y Distrigas S.A, concluye que teniendo en cuenta el informe producido en oportunidad de la apertura a prueba, el juez administrativo a fs. 3032 vta y 3033 ratifica el ajuste, ya que el inspector interviniente manifiesta que no se han acreditados pruebas suficientes que lleven a la convicción de que las entregas no se hayan efectuado en la Provincia de Buenos Aires (vide fs. 2999/3000). -----

-----Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/96 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación. La

carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente.-----

-----En relación a los agravios vinculados a las multas aplicadas y los recargos, la Representación Fiscal introduce defensas sobre dichos institutos sosteniendo que no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción ya que la figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Elabora doctrina y cita jurisprudencia.-

-----En relación al pedido de error excusable para la multa de omisión considera que no se dan los parámetros para su procedencia y respecto del principio de bagatela solicitado para la multa de defraudación, tal como lo dispone el art. 71 del CF, el mismo es procedente sólo para las infracciones formales, no sustanciales como es "defraudar" al Fisco.-----

-----A su turno, respecto de la extensión de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, aclara que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, en calidad de sujetos pasivos del tributo por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La norma fiscal, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido la presunción legal de que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados, acredita la intencionalidad requerida por la figura, invirtiendo la carga de la prueba en cabeza del responsable, en el marco del procedimiento seguido contra el principal. Se trata de una presunción legal, encontrándose a su cargo la prueba de su exculpación, circunstancia que no ha acaecido en el presente. Aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión. Es por dicha razón que se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

-----Finalmente, con relación al planteo de Caso Federal, concluye que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, debe tenerse presente para la etapa oportuna.-----

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco Provincial, todo ello con relación a la Disposición Delegada SEFSC N° 1983/15.-----

1) Lo primero que corresponde despejar, a la luz de lo que insinúan distintos planteos defensistas, es si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas o no. -----

-----Con relación a la prescripción invocada, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte.-----

-----Los apelantes alegan 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. -----

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

-----Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por los quejosos, considero que dicho planteo resulta 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); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en 271/48 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 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 que bajo el artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, entraña la notificación de las diferencias liquidadas (fs. 424/425) diligencia producida el 27 de marzo de 2015 (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso del conocimiento”). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 3980 del C.C. (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, producida el 14 de junio de 2016 (fs. 3163 y sgtes).-----

-----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.-----

-----Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el mismo periodo fiscal, cualquiera sea el plexo legal a aplicar. Comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2011 y feneciendo el 1° de enero de 2016, no se verifica causal de suspensión o interrupción, por ello corresponde declarar prescripta la sanción por omisión impuesta por el art. 6 del Acto en crisis, lo que así también Voto (conforme “SULLAIR ARGENTINA S.A.” sentencia del 17 de diciembre de 2021, registro Nro. 2365). -----

-----Así dejo expresado mi Voto en cuanto declarar prescripta la multa por omisión impuesta, lo que así declaro. -----

**2)** Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación,





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

señalando al respecto que "...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente..." (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012). Esta definición jurisprudencial puede transpolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.-----

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

-----Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.-----

-----De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente 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", sent. del 18-V-2011).-----

-----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"). Otro de los argumentos de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

-----En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar 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 208, 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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

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. Así, el día que le corresponda a este cliente

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido (en igual sentido, Altube, Daisy R.: “Agentes de recaudación. ¿Qué deben probar los agentes que omitieron retener o percibir el impuesto sobre los ingresos brutos para eximirse de responsabilidad? Criterios del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de BuenosAires”; Publicado en Revista Impuestos - Práctica Profesional; año 2019- Nro. LIX, pág. 89).-----

-----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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

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 -

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 395) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firmas que se describen en el Anexo I, respondiendo su Representación Fiscal de manera afirmativa a fs. 5421/5422. -----

-----En relación a la respuesta de manera negativa y específicamente en relación a la firma Cerro Vanguardia S.A, este sujeto tributario ha quedado excluido del ajuste por propia decisión del juez administrativo en el Acto en crisis y en relación a Enap Sipetrol S.A me avocaré a su tratamiento en el punto siguiente del presente decisorio.-----

-----Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente "no percibido", da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación. Así de las constancias de autos y de la respuesta brindada por la Representación Fiscal deberán detraerse del ajuste para el período enero a diciembre de 2010, los montos vinculados a las empresas detalladas en el Anexo I de fs 5421/22 en las cuales ha verificado la Agencia la presentación de la DDJJ y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los períodos comprendidos entre enero a diciembre de 2010.-----

-----Por ello, con la información obrante en autos, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas, lo que así Voto.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

**3)** En torno a las percepciones ajustadas por el Fisco en relación a operaciones con clientes respecto de los cuales los apelantes alegan su improcedencia al referirse a operaciones sin sustento territorial en la Provincia de Buenos Aires, enunciando en su libelo recursivo, efectuaré algunas observaciones. Como ya lo expresara en el antecedente de la firma y en relación al expediente de la firma en la cual se verificara el período 2009 como Agente de Percepción (2360-0359286/11), no encuentro una crítica razonada expuesta por el ad quo en su Acto administrativo para la situación específica de la empresa, sino simplemente un esquema que engloba las operaciones que ARBA consideró incluidas y sujetas a percepción; y que a fs. 3041 vta y 3042 de manera global enuncia la ratificación de aquellas operaciones que no fueran excluidas expresamente. De de allí que considero por iguales razones de las ya expuestas en el antecedente citado, careciendo de fundamento lo dispuesto por el juez administrativo, quien no ha valorado de manera apropiada y conforme a derecho la situación específica de ENAP y considerando las manifestaciones vertidas por los apelantes en su acápite VI, la solución que propugno es que dichas operaciones deben ser detraídas del ajuste fiscal. En relación a las notas de crédito que los impugnantes en su libelo IV expresan que no se han tenido en cuenta, y la aplicación del art. 2 de la RN 10/2008, tal como lo expone la Representación Fiscal, a fs. 3326 vta, fueran detraídas del ajuste fiscal, tal como luce agregado a fs. 2995/3007 y se pronuncia el juez administrativo a fs. 3039 vta. Así dejo expresado mi voto. **4)** En torno a la sanción de omisión aplicadas, atento a cómo se propone resolver en el apartado 1 de la presente sobre la prescripción operada, corresponde dejar sin efecto la omisión configurada en el punto 6 del resuelve del Acto hoy impugnado.

**5)** En cuanto a la subsistencia de los recargos dispuestos (conforme artículo 59 del Código Fiscal) éstos chocarían con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley Nro. 14.890, al tenerse por acreditado el pago de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1ro: "...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

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, aún las que se encuentren (...) en discusión administrativa...". Asimismo, a través de su artículo 2do se dispuso: "En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8", se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...".

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

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los; ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo 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 de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder, de allí las consideraciones que sustento para dejar sin efecto los recargos e intereses, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se propone. Lo que así declaro.

En cambio, en relación a las operaciones subsistentes, corresponde la aplicación de los recargos del art. 59, encontrándose su forma de cálculo legalmente reglada por el Código Fiscal, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para cálculo. De allí su procedencia.

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia I

6) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los declarados responsables en el artículo 10 de la Resolución en crisis, es importante destacar que es 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 sin dudas habrá, 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. En ese marco, las sociedades comerciales alcanzan 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.\_\_\_\_

\_\_\_\_La Sala II de este Cuerpo ha remarcado este criterio: *“...La doctrina ha señalado certeramente, la inclinación del empresario individual y de las pequeñas empresas de base personalista, hacia la objetivación de su actividad económica, separando la empresa de su titular, lo cual representó una tendencia que se dio en llamar la “huida hacia la responsabilidad limitada” (Conf. Fernández de la Gándara, Luis, “La tipicidad en derecho de sociedades”, citado por Alberto Verón, “LSC Comentada, Anotada y Concordada”, Ed. Astrea, Pág. 10). De ello debe colegirse, que el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes tributarias nacionales o las provinciales, como en este caso. Además, debe advertirse, que las deudas por impuestos, así como los aportes previsionales, no nacen de una relación contractual con la sociedad, sino del poder de imperio del Estado, que se protege ante el incumplimiento, extendiendo por ley, la responsabilidad de la misma hacia quienes las administren o dirijan...”* (Del voto de la Dra. Ceniceros en autos “FAESCA S.A.”, sentencia de fecha 14 de julio de 2005, entre otros).\_\_\_\_

\_\_\_\_Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario, 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: *“...Las características especiales que asumen los responsables, autoriza la conclusión generalizada de que constituye una institución típica del derecho tributario que tal vez tenga orígenes lejanos en las*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
“TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A.”.

*instituciones financieras, pero que no reconoce eficaz explicación en figuras o situaciones del derecho público o privado...”* (Carlos M. Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero”, 9° edición actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey. La Ley. 2004. Pág. 389). 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 fiscales determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante en ningún caso, quien tampoco intenta alegar ni acreditar alguna causal exculpatoria, extremo para el cual se ha previsto legalmente un procedimiento reglado, con diversas instancias de defensa y revisión. Este Cuerpo ha mantenido un férreo criterio en tal sentido: al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación. En consecuencia, para que exista eximente de responsabilidad por el hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que el impuesto se ha generado respecto de hechos o situaciones para los que no está facultado, que ha sido colocado en la imposibilidad de cumplir, que no ha existido impuesto a cargo del representado o que existiendo procede alguna exención o exculpación. Es decir que se invierte el “onus probandi” y se pone en cabeza del responsable solidario la demostración de que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria. La presunción de responsabilidad que la ley fija en cabeza de los directores solamente podrá ser desvirtuada por prueba que éstos aporten y que demuestre positivamente que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación. No debe olvidarse en cuanto a los dirigentes de las sociedades, que

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, razón por la cual la recurrente debe acreditar las causales eximentes de la responsabilidad solidaria que la ley le endilga, a través de los medios probatorios que el proceso pone a su disposición. (En igual sentido: Sala I, en autos Aibal Servicios Agropecuarios SA, Sentencia del 6 de diciembre de 2016. Sala II, en autos Destilería Argentina de Petróleo SA.", Sentencia del 29 de diciembre de 2016. Sala III, en autos "Agco Argentina SA.", Sentencia del 6 de abril de 2017, entre muchos otros precedentes).

\_\_\_\_\_ Merece remarcarse que aquella "presunción" surge de un estatuto societario o un contrato constitutivo que expresamente disponen que la administración de la empresa estará en cabeza de un directorio compuesto de X miembros, o de X número de socios gerentes (tomamos los casos más comunes de S.A. y S.R.L.). Luego, un acta de designación de autoridades o el mismo contrato social, identifica a aquellos dirigentes, otorgándoles las facultades y deberes atinentes al cargo que es aceptado por estos sujetos. Vale decir que de la propia documentación fundacional y/o de la voluntad expresa del principal órgano societario, parte aquella "presunción". Luego, si las funciones particulares de cada director o gerente se alejan de la administración general para especificarse en otras de diversa naturaleza -vgr. dirección técnica, relaciones públicas, etc.-, o bien directamente se mantiene una relación pasiva respecto a aquella, obviamente deben tomarse las previsiones necesarias para que ello quede debidamente documentado. Entiendo, entonces, que aquella carga probatoria invertida, no debería ser traumática en principio, para aquellos sujetos que no se vinculan con la administración, a pesar de estar designados para ello. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *"...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes."*

\_\_\_\_\_ Por 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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (Sala III, en autos "Agroindustrias Quilmes S.A. ", Sentencia del 9 de mayo de 2017).

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la responsabilidad solidaria, tal como se desprende de la documentación societaria agregada a fs. 119/120, 122/125, 373/374 (acta de directorio, acta de asamblea y foja de antecedentes) y en su carácter de Presidente, Vicepresidente y Directores titulares de la firma, respecto del pago del impuesto subsistente, con más sus intereses y recargo correspondiente, no así la multa por omisión que ha quedado prescripta. De esta manera dejo expresado mi Voto.

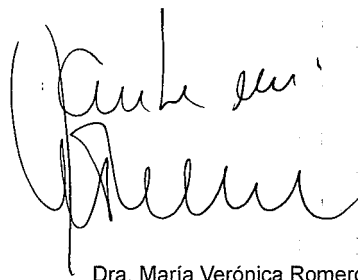
Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

7). Al Caso Federal planteado, no siendo esta la instancia para su resolución, se hace reserva del mismo para su oportunidad.

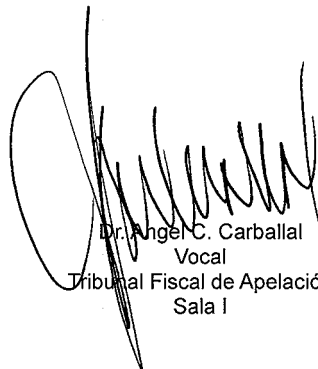
**POR ELLO, RESUELVO:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. a fs. 3163/3179 por el Dr. Nicolás M. Mordeglija en representación de la firma del epígrafe y los declarados responsables solidarios, Sres Mariano Pablo González, Daniel Casal, Diego Guerri, Oscar Marano, Luis María Blaquier, Sonia Salvatierra, Miguel E. Mirmi, Carlos A Seijo, Gustavo Viramonte, María Carolina Sigward, y en carácter de gestor de negocios de los Sres. Claudio Fontes Núñez y Rigoberto Mejía Aravena contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2001/15, dictada por la Jefa Departamento Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de abril de 2016. 2) Rectificar el ajuste impositivo en relación a las operaciones vinculadas con las firmas que se indican en el apartado 2 y 3 del Considerando III de la presente y en consecuencia, dejar sin efecto los intereses, recargos y la responsabilidad solidaria endilgada, tal como se decide en los puntos 5 y 6 de esta sentencia. 3) Declarar prescripta la sanción aplicada en el art. 7 de la Disposición Delegada SEFSC Nro. 2001/16. 4) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

**Siguen firmas///**

///



Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación



Dr. Ángel C. Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

**VOTO DE LA DRA LAURA CRISTINA CENICEROS:** A efectos de expedirme en segundo lugar y haciendo mérito de la opinión vertida por el Vocal Instructor, Dr. Ángel Carballal, expreso mi adhesión parcial a la decisión adoptada y a sus fundamentos. Mi discrepancia es respecto de lo resuelto con relación a la responsabilidad solidaria endilgada a través del Art. 4 del acto impugnado, a los Sres. Gerardo Rubén Asmus y Noemí del Valle Valdez, la cual a mi criterio debe mantenerse respecto de las diferencias subsistentes. Con relación al planteo de inconstitucionalidad y la incidencia del fallo “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021), que declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, que fuera invocado por la recurrente tal como impone el art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica - si bien ello en razón de ser de fecha posterior- me he expedido recientemente en autos “Distribución Masiva S.A.” de fecha 14/12/21 y a cuyas consideraciones me remito en honor a la brevedad, adelantando que a mi entender no resulta de aplicación al caso concreto.

Sobre dicho pronunciamiento cabe señalar que ha sido recurrido por el Fisco de la Provincia de Buenos Aires mediante recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, de fecha 22 de septiembre de 2021, razón por la cual hasta tanto no quede firme el mismo corresponde apegarse a la limitación impuesta por el art. 12 de nuestra ley orgánica y mantener el criterio seguido hasta ahora.

No obstante y puntualmente con relación al elemento subjetivo y en torno a



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

la crítica dirigida a la norma local que dispone que si los responsables acreditan que han exigido a la sociedad el pago de los impuestos y que ella los ha colocado en la imposibilidad de hacerlo podrán eximirse, encuentro que la misma tiene asidero por cuanto la expresión utilizada suele ser limitante para el ejercicio de la defensa, mas entiendo que el juez debe interpretarla a la luz de los hechos del caso y las probanzas traídas a las actuaciones . El texto legal se debe vincular en principio con la exigencia de una conducta activa del dirigente societario, de efectiva participación en la sociedad que integra. Ello deriva de la idea de "*hacerse cargo*" de las decisiones empresariales. En estos casos la acción negligente se caracteriza por la previsibilidad de las consecuencias derivadas de su acción o inacción, la posibilidad que tiene el presunto responsable de evitarla y la manifestación de una conducta evidentemente descuidada en relación con los intereses o bienes que se le han confiado al sujeto.

Por otra parte, esta cuestión tiene relación directa con el tipo social elegido. La tipicidad importa una pura descripción e implica establecer un marco de normas jurídicas que las sociedades deben adoptar en su conjunto, lo cual permite un conocimiento fácil y preciso para quienes se asocian y para los terceros que contratan con aquéllos, respecto de la estructura, organización, imputabilidad, responsabilidades, etc., contribuyendo con ello a la seguridad jurídica. Cabe recordar que como hemos señalado en otra oportunidad, la elección de un tipo social permite a los socios y a los terceros que contratan con la sociedad, conocer de antemano a qué atenerse y ello atañe a la seguridad jurídica. (Zaldívar, Enrique y ot., Cuadernos de Derecho Societario, Pág.25). En estos supuestos, la elección de un tipo social determinado, no puede convertirse en un instrumento destinado a eludir obligaciones impuestas por la ley, debiendo también destacarse especialmente que "*las deudas por impuestos....no nacen de una relación contractual con la sociedad, sino del poder de imperio del Estado, que se protege ante el incumplimiento, extendiendo por ley, la responsabilidad de la misma hacia quienes las administren o dirijan*".(Conf. mi voto en "Faesca S.A.", sentencia de fecha 14/07/2005, Reg. 426, Sala II). Sobre este criterio debemos tener en cuenta,

Dr. LAURA CAROLINA CEN  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Piso 10 - La Plata

también, que durante muchos años en nuestro país se generó y fue en aumento, una fuerte inclinación *“del empresario individual y de las pequeñas empresas de base personalista”*, hacia la objetivación de su actividad económica, separando la empresa de su titular, lo cual representó una tendencia que se dio en llamar la *“huida hacia la responsabilidad limitada”*, sin reparar en muchísimos casos en la trama de obligaciones y requisitos, que requieren dichos tipos sociales, creados legalmente en miras a emprendimientos de mayor envergadura y complejidad. (Conf. Fernández de la Gándara, Luis, *“La atipicidad en derecho de sociedades”*, citado por Alberto Verón, *“LSC Comentada, Anotada y Concordada”*, Ed. Astrea, Pág.10). Por ello lo primero que hay que observar en cada caso es el tipo social, quienes de acuerdo a la Ley de Sociedades son los representantes legales e integrantes del órgano de administración, y en cada caso, si han ejercido el cargo durante los períodos fiscales involucrados en la resolución determinativa a tenor de la prueba aportada o lo que surja de las actuaciones. A posteriori hay que analizar las pruebas ofrecidas. Cabe sobre este aspecto aclarar que el ejercicio del derecho establecido en la norma implica el ofrecimiento y producción de la prueba pertinente para deslindar la responsabilidad y a dicha producción no la suple la facultad de investigación de un juez. (conf. Magliano, Antonio Nicolás s/Apelación TFN 29-11-01 Sala A). En tal sentido, se ha considerado que *“el resultado desfavorable de la falta de prueba, habrá de recaer, necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. Cuando las partes no han intentado demostrar en sus dichos, de modo alguno puede suplirse tal falta con las facultades de investigación inherentes al Tribunal Fiscal de la Nación”*.\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_Atento lo expuesto, y sobre este punto, a diferencia de mi distinguido colega, entiendo que no hay en la especie ni hechos ni argumentos defensivos, que eximan a los integrantes de la sociedad involucrados por el acto determinativo.\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_Es determinante a tales efectos que en el presente no se encuentra controvertido el carácter de integrante del órgano de administración de la firma de los sujetos cuya responsabilidad ha sido establecida, sino que se cuestiona la aplicabilidad de las normas legales que establecen su extensión con el





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

contribuyente por el pago de la multa impuesta.

Así, a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, "Molino Cañuelas S.A.", del 16-11-98).

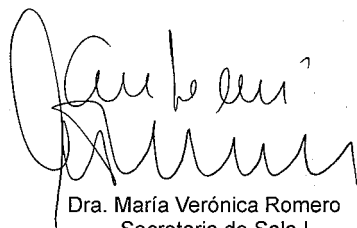
Debe tenerse presente que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, como bien está establecido en el artículo 24 donde los mismos solidarios deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.

Para que exista eximente de responsabilidad por el hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que han exigido el depósito en tiempo de los gravámenes recaudados y que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir, es decir que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación.

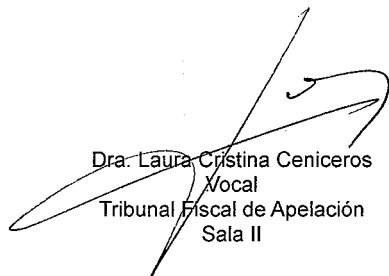
Sobre los efectos de la solidaridad tributaria, cabe consignar que "los responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre; el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de este" (Giuliani Fonrouge – Navarrine. "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", pag. 37 Ed Depalma. Buenos Aires, 1980).

En la especie, la recurrente no ha aportado prueba tendiente a desvirtuar la imputación fiscal, resultando correcta la extensión de la responsabilidad por no haber depositado las sumas percibidas dentro de los plazos legalmente

estipulados y obligados al pago de la multa impuesta. Por tales razones el agravio articulado no puede tener acogida favorable, lo que así declaro. Así dejo expresado mi Voto, en disidencia parcial.



Dra. María Verónica Romero  
Secretaría de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación



Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**VOTO DEL CR RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 2001/16, se ajusta a derecho.

Así, en primer lugar, con relación al planteo prescriptivo de las acciones fiscales opuesto por los apelantes, remito, a mayor abundamiento, a las consideraciones que expusiera 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), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional) y, en lo relacionado con las facultades sancionatorias, “RIGOLLEAU S.A.” (Sentencia de Sala II de fecha 9 de octubre de 2018, Registro N° 2721)

Conforme ello, tratándose de la determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, corresponde la aplicación del plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340; Conf. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesus s/ apremio provincial”, Sentencia de fecha 16 de septiembre de 2008), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas, en el caso, pertenecientes al año 2013, habiendo sido



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
“TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A.”.

dictada la Disposición con fecha 15/04/2016, por lo que procede rechazar el agravio, lo que así declaro.

Sentado ello, en segundo término, en cuanto a lo arguido por la apelante frente al reclamo fiscal por el impuesto no percibido -omisión de actuar en carácter de agente de recaudación-, así como respecto de la aplicación de recargos, intereses y multa que derivan de tal conducta, en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor expreso mi adhesión a lo resuelto. De igual modo en cuanto a la detracción de las notas de crédito. Todo lo cual así declaro.

Por último, atendiendo al planteo realizado por los declarados responsables solidarios, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por el la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 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 Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, 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].

En tal sentido me expedí en “DISTRIBUCIÓN MASIVA SA”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N.º 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”.

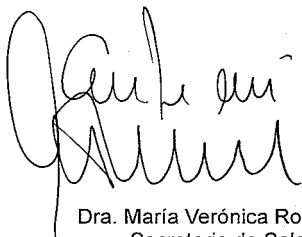
Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en 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 concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, dejo sin efecto la responsabilidad extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal; lo que así declaro.

De tal manera dejo expresado mi voto.



Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. a fs. 3163/3179 por el Dr. Nicolás M. Mordegliá en representación de la firma del epígrafe y los declarados responsables solidarios, Sres Mariano Pablo González, Daniel Casal, Diego Guerri, Oscar Marano, Luis María Blaquier, Sonia Salvatierra, Miguel E. Mirmi, Carlos A Seijo, Gustavo Viramonte, María Carolina Sigward, y en carácter de gestor de negocios de los Sres. Claudio Fontes Núñez y Rigoberto Mejía Aravena contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2001/15, dictada por la Jefa



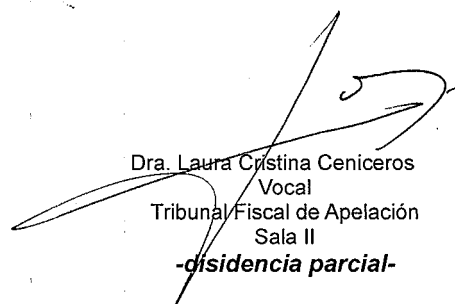
Provincia de Buenos Aires


TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

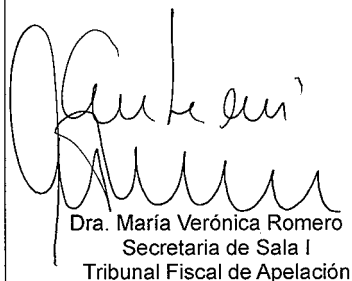
Corresponde al Expte. N° 2360-0366885/11  
"TRANSPORTADORA DEL GAS DEL SUR S.A."

Departamento Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de abril de 2016. 2) Rectificar el ajuste impositivo en relación a las operaciones vinculadas con las firmas que se indican en el apartado 2 y 3 del Considerando III de la presente y en consecuencia, dejar sin efecto los intereses, recargos y la responsabilidad solidaria endilgada, tal como se decide en los puntos 5 y 6 de esta sentencia. 3) Declarar prescripta la sanción aplicada en el art. 7 de la Disposición Delegada SEFSC Nro. 2001/16. 4) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

  
Dr. Angel C. Carballat  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II  
**-disidencia parcial-**

  
Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

  
Dra. María Verónica Romero  
Secretaría de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2406

