G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2024-04202539-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 6 de Febrero de 2024

Referencia: Expediente N° 2360-0370767/2011 y su agregado N° 2360-0066417/2013 "EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO SRL".

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-0370767/2011 y su agregado a fs. 6667, N° 2360-0066417/2013, caratulados **"EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO SRL"**.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 6576/6599 por los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, ambos por derecho propio y, el primero de ellos además, en representación de la firma "EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.", con el patrocinio de la Dra. Marcela A. Fiocco y del Cr. Daniel Guillermo Pérez, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044, dictada por el Departamento Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de diciembre de 2015.

Que, por su parte, llega a este Tribunal el expediente 2360-0066417/13, con el recurso de apelación interpuesto a fs. 2422/2445, por el Dr. Gustavo Antonio Triemstra y el Cr. Hugo Mario Barroso, como apoderados de la firma "EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L." y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 4 de abril de 2018.

Por los actos citados, obrantes respectivamente a fs. 6508/6537 (expediente principal) y a fs. 2382/2414 (expediente agregado a fs. 6667), se determinan las

obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-59579340-4) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, por los años 2010 (enero a diciembre) y 2012 (enero a diciembre), estableciendo el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden respectivamente a la suma de Pesos cuatrocientos catorce mil cuatrocientos dos con sesenta centavos ($ 414.402,60) y de Pesos doscientos sesenta y tres mil ciento ochenta y tres con noventa y seis centavos ($263.183,96), en ambos casos con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

En ambos actos se establecieron además, percepciones efectuadas y no depositadas, las que ascienden respectivamente a la suma de Pesos un mil ciento noventa y tres con ochenta y cinco ($ 1.193,85) y de Pesos cuatro mil trescientos cuarenta y tres con treinta y dos centavos ($ 4.343,32). Asimismo, se aplicaron multas equivalentes al cuarenta por ciento (40%) y al treinta y cinco por ciento (35%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado la comisión de la infracción de Omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código. Se aplicaron recargos del sesenta por ciento (60%) de los importes omitidos y defraudados con más los intereses de Ley, atento a lo normado por el artículo 59, inc. f) del citado cuerpo legal. También en ambas resoluciones se aplican multas por Defraudación Fiscal, que ascienden en ambos casos al trescientos por ciento (300%) del monto percibido y no depositado, por configurase la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal.

Por último, se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos por el pago de la totalidad de los conceptos reclamados, de los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, socios gerentes de la empresa de autos.

Elevadas las actuaciones a este Tribunal (fs. 6605 y 2466 del expediente agregado como fs. 6667), de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal, se adjudican en ambos casos para su instrucción, a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, interveniendo la Sala I.

Seguidamente, se otorga traslado en cada caso 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. 6623/6632 y 2478/2488 del expediente agregado a fs. 6667, los pertinentes escritos de réplica.

A fs. 6665, una vez rechazada la cuestión previa opuesta por la Representación Fiscal en el expediente N° 2360-66417/2013, se ordena la acumulación de ambos

actuados, haciendo lugar a lo oportunamente solicitado por apoderado de la firma de marras a fs. 6660.

Seguidamente, a fs. 6670/6672, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispone medida para mejor proveer y se requiere a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se informe si las empresas clientes del agente de recaudación de autos, detalladas en dicha providencia, han presentado declaración jurada y abonado el impuesto, de corresponder, para las posiciones 1a 12 de los períodos fiscales 2010 y 2012. A fojas 6685/6692, obra la respuesta de dicho Organismo.

Por último a fs. 6693, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con la Dra . Irma Gladys ÑANCUFIL carácter de Conjueza. (Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, proveyéndose el ofrecimiento probatorio incluido en ambos recursos en tratamiento, se tiene presente la documental anexada y se deniegan la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias a efectos de dirimir la controversia. Asimismo, en atención al estado de los actuados no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se llama a "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Se procederá a resumir los agravios impetrados por las partes en cada una de las actuaciones, individualizando en número de las actuaciones, a saber:

Expediente 2360-0370767/11: En primer lugar, alegan la nulidad del acto apelado, en cuanto consideran que se ha desechado arbitrariamente la prueba producida, haciendo hincapié en que se ha tomado la misma en un plano netamente formal, sin siquiera intentar valorarlas. Arba pone en cabeza del Agente la inversión de la carga probatoria, desconociendo el principio de la carga dinámica. Prima para la Autoridad Fiscal un ritualismo formal con menoscabo en garantías constitucionales, de allí que sostienen que deben intentarse nuevamente en la etapa de Alzada todas las medidas probatorias ofrecidas.

Sostiene, que el acto administrativo debe cumplir con el requisito de razonabilidad y asegurando el principio de legalidad. Asimismo argumenta que se afectan los principios de verdad material, amplitud probatoria, debido proceso y derecho de defensa.

En la cuestión de fondo, analiza la figura del Agente, citando doctrina y jurisprudencia en torno a dicho instituto y cómo funciona.

Declara la inexistencia de la deuda reclamada y que el contribuyente directo ha

cumplido con el pago del tributo. Además de sostener que la prueba solicitada por ARBA implica implementar una organización administrativa asignando recursos de la empresa, y por el solo hecho de no contestar los oficios no puede desecharse la defensa. Manifiestan que dentro de la verificación existieron sujetos no contribuyentes y por ende no realizaron el hecho imponible en la Provincia, que otros están excluidos y que ningún perjuicio se ha provocado al Fisco.

Asimismo expresan que las percepciones efectuadas lo fueron conforme a derecho, tal como surge de la pericia en el procedimiento de determinación de oficio y que el problema vinculado con los sujetos no empadronados, ensayan idéntica defensa que la plasmada en el párrafo anterior.

En relación a las diferencias detectadas con origen en la emisión de notas de crédito, se acredita con el cumplimiento del pago del impuesto por parte del contribuyente directo.

A la multa por omisión aplicada y a los recargos, arguyen que importa la ausencia del elemento subjetivo. Argumentan su postura, repasando los elementos de la infracción tributaria, cita jurisprudencia y en subsidio pide la aplicación del error excusable.

A la multa por defraudación, por su monto, piden la aplicación del principio de bagatela.

En relación a la responsabilidad solidaria endilgada, refieren 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. Citan jurisprudencia de la Suprema Corte bonaerense. Solicita la declaración de inconstitucionalidad del artículo 12 de Código Fiscal respecto de los artículos 21 y 63 del mismo Código.

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

Expediente 2360-0066417/13: Los agravios en estas actuaciones se replican como los narrados supra en las actuaciones citadas, en relación a la prueba ofrecida y el pedido de nulidad, como así también en torno a la figura del Agente la naturaleza de la obligación de percepción y la inexistencia de deuda con el cumplimiento del contribuyente directo.

Vuelven a exponer que en el ajuste se contemplaron supuestas diferencias a sujetos no contribuyentes y que las practicadas lo fueron conforme a derecho. Lo mismo

manifiestan en torno a las diferencias por notas de crédito.

En cuanto al resto de los argumentos por multas, recargos y responsabilidad solidaria, al ser idénticos a los ya narrados en el expediente antecedente, por celeridad y economía procesal se dan por reproducidos y serán tratados en forma conjunta en el Considerando III.

II.- Que, por idénticos motivos, se procederá a unificar la contestación de los mismos por el Fisco.

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 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.

En cuanto a la nulidad, argumenta que la causa y evaluación de la prueba ofrecida ha sido pormenorizada en el acto determinativo, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste y sus normas aplicables, encontrándose todos los elementos probatorios necesarios y suficientes para sustentar el ajuste, por lo que la invalidez pretendida no tiene asidero, encontrándose acreditado el incumplimiento de sus obligaciones como Agente de recaudación. Cita jurisprudencia.

En lo concerniente al ajuste practicado y atento a los argumentos vertidos por los quejosos y la prueba aportada, existiendo hechos controvertidos y con el fin de arribar a la verdad material, devino procedente el dictado de las Aperturas a Prueba Nro. 2875/15 (fs. 1489/1493) y 2415/17 (fs. 1455/1459) detallándose en el Acto que hoy se cuestiona cada uno de los parámetros que se tuvieron en cuenta, resaltando que el ajuste fue rectificado en virtud de aquellas comprobaciones realizadas en cuanto se demostró que el contribuyente ingresó el impuesto al erario provincial. En lo que respecta a las alícuotas erróneas se ha ratificado el ajuste por cuanto no se ha podido desvirtuar por el Agente las que han sido verificadas por la Inspección. Para aquellos sujetos no incluidos en el padrón, reitera que conforme surge del art. 344 párrafo 12 de la DN “B” 1/2004 resulta erróneo asignar automáticamente la alícuota del 0% a los sujetos sin alícuota en el padrón web. Por último y en cuanto a las diferencias detectadas por notas de crédito remite a lo expuesto por el juez administrativo al contestar los actos en crisis. 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

208/06 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como recaudador. 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.

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 los apelantes y la contestación que de ellos

realiza el Fisco Provincial. Debo aclarar que este Pronunciamiento abarcará las apelaciones contra los dos actos en crisis, la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044/15 y la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609/18, las que reconocen identidad de objeto, sujeto y causa y contra las cuales existe identidad de agravios, extremos que llevaron a que fueran acumulados los expedientes ya citados.

1) Lo primero que corresponde despejar, a la luz de lo que insinúan distintos planteos defensistas, es la nulidad de los actos apelados.

Que son varios los planteos de forma genérica ensayados por los apelantes, y sabido es que "...*Si no se ha invocado ni acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..."* (S.C.B.A. en Causa B 57565; Sentencia del 10/05/2017; en autos "Rodríguez, Roberto José c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso Administrativo"). Es así que no puede observarse desmedro alguno a las garantías procesales de los apelantes, ni vicio alguno que invalide los actos dictados.

La Suprema Corte bonaerense ha sostenido ante planteos similares que: "…*en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-1II-2007; C. 102.885, sent. de 7-X2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..."* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). A similar conclusión se llega respecto del agravio referido a la supuesta incorrecta apreciación de la prueba. Al respecto,

deseo subrayar que no puede obviarse la decisión administrativa de abrir ambas causas a prueba, ordenando la producción de informativa, dando como resultado la rectificación del ajuste por parte de la Agencia, en aquellos casos donde pudo verificarse los extremos del Informe 208/06, dictamen que marca el criterio fiscal sobre el tema en análisis. Asimismo el juez administrativo en sendos Actos relata en sus considerandos, cómo se realizó el ajuste originario, y luego, lo sucedido respecto de la prueba solicitada y no producida, como así también todo lo relacionado con aquellos que no figuran como contribuyentes por no estar empadronados, las diferencias alicuotarias y las diferencias detectadas por notas de crédito y su implementación.

Es claro entonces que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder o en los actos de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

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

De todo lo expuesto resulta que los planteos referenciados no constituyen causa suficiente para declarar la nulidad en ninguno de los Actos administrativos en crisis, 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, 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 traspolarse 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. 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, Capitulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B Nº 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").

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). 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 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 qué 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 la operación ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no

comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el "debido" ingreso del impuesto "debido", para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga. Volviendo al análisis del caso de autos, 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 consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 6670/6672) que informe sobre la presentación de declaración

jurada y pago por los clientes auditados de la firma en cada una de las actuaciones involucradas, que habiendo sido oficiados en instancias procedimentales anteriores no habían respondido en tiempo y forma. La Representación Fiscal responde a fs. 6686/6692. 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 a fs. 6685/6692 deberán detraerse de la base de cálculo del ajuste para cada uno de los años auditados, los montos vinculados a las operaciones con los clientes que, según la propia Agencia de Recaudación, presentaron sus declaraciones juradas y abonaron el impuesto bajo las distintas modalidades legal o reglamentariamente previstas.

Asimismo, del repaso de las respuestas brindadas por los clientes que sí respondieron los oficios remitidos oportunamente, se observa que cumplieron con sus obligaciones y por iguales fundamentos dados en instancias anteriores corresponde detraer del ajuste: **a)** AÑO 2010 expediente N° 2360-370767/11: 1) Yesos Knauf Argentina SA (30-69434682-7 – vide fs. 1762/1773). 2) Tetra Pak SRL (CUIT 30-58912328-6 – fs. 4149/4166 y 4209/4210). 3) GE Water Process Techonologies SC (CUIT 30-70792576-7 – ver fs. 3959/3991). 4) Siat SA (TENARIS) (CUIT 30-60745136-9 – fs. 1751). 5) Solvay Indupa SAIC (CUIT 30-50215081-9 – fs. 2430/2465). 6) Ceramica Alberdi SA (CUIT 33-50090851-9 - fs 2814/2837). 7) Siderar SAIC (CUIT 30-51688824-1 – fs. 2918/2944). 8) Tex Fabric SA (CUIT 30-68712006-6 – fs. 6408). 9) Duralittes SA (CUIT 30-70875959-3 – fs. 3571). 10) Pbbpolisur SA (CUIT 30-56025419-5 – fs. 4855/4890). 11) Aluar Aluminio Argentinos (CUIT 30-52278060-6). 12) Dow Quimica Argentina SA (CUIT 30-51643733-9 – fs. 4588/4613). 13) Pluspetrol Energy SA (CUIT 30-56857209-9 – fs. 5625). 14) Puesto Hernandez UTE (CUIT 30-64435598-1 – fs. 5257/5400). 15) Industrias Juan F Seccos (CUIT 30-50159813-1 – fs. 6414). 16) Mas Errazuriz SA Cont. Sud (CUIT 30-71128898-4 – fs. 1666, 1674/1689). 17) Nalco Argentina SRL (CUIT 30-58737529-6 – fs. 3230/3441). **b)** AÑO 2012 expediente N° 2360-66417/13: 1) SM Resinas Arg. SA (CUIT 30-70710026-1 – fs. 1537). 2) Transfarmaco SA (CUIT 30-52350566-8 – fs. 1702/2253). 3) Ledesma SAIC (CUIT 30-50125030-5 –

fs. 1588).

Así dejo expresado mi voto.

3) En torno a los demás agravios de fondo traídos, y con respecto a la obligatoriedad de percepción sobre clientes no empadronados de extraña jurisdicción, me resulta necesario recordar que 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 al alcance que se pretende dar a esta obligación, salvo que la entrega o prestación en Provincia se trate de una situación reconocida por el agente de recaudación fiscalizado, o bien se encuentre acreditada fehacientemente por una auditoría directa sobre la documentación relacionada con las operaciones involucradas (facturas, remitos, etc).

En autos, ambas partes coinciden en dar por acreditado que tales sujetos resultan contribuyentes de extraña jurisdicción, sea puros de otras provincias o sujetos de convenio multilateral sin actividad en esta. A pesar de ello, el Fisco entiende aplicable la excepción prevista en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie “B” Nº 1/2004, que en su parte pertinente y vigente durante los ejercicios 2010 y 2012, establece: *“Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes, deberá percibir el Impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), <u>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</u>...”*.

Tal como lo expusiera en el citado antecedente de esta Sala (En autos SIDERCA S.A.I.C., Sentencia del 3 de septiembre de 2019, Registro 2211): *“...Es que, la mera demostración de que las operaciones concertadas se realizaron en jurisdicción bonaerense, de modo alguno autoriza en forma automática la percepción del impuesto, ante clientes radicados en extraña jurisdicción, tal como los casos de autos...debo indicar aquí que la Agencia recaudadora no puede desconocer el propósito del régimen que intenta aplicar. No debe soslayarse en esta instancia la naturaleza y finalidad del instituto en análisis y distinguirlo de un supuesto de retenciones, donde el sujeto pasible resulta vendedor o prestador del agente, dando idea mucho más certera de su carácter de contribuyente del impuesto. En este contexto, debo observar que si bien 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), la cual -entre otros- dispone que los sujetos pasibles de percepción deberán acreditar su situación fiscal ante el agente de*

recaudación -mediante la constancia de inscripción respectiva (art. 323 inc. "c")-, en el marco de una fiscalización deviene improcedente vulnerar el objetivo primordial del sistema de recaudación...".

Así las cosas, el Fisco ha considerado aplicable la mencionada excepción, para aquellas operaciones en las que el origen del viaje se realizó en la Provincia de Buenos Aires (Vide fs. 6511 del principal y 2386 del expediente 2360-66417/13 agregado como fs. 6667). Con esto, da por acreditada la excepción regulada en el citado artículo 344. Sin embargo, a poco que se profundiza el análisis, fácilmente se advierte que constituye un criterio arbitrario, infundado por parte del juez administrativo en cada caso, y que no logra en absoluto acreditar la realización del servicio en esta jurisdicción, prescindiendo no solo del lugar de finalización o entrega, sino de cualquier otra probanza documental que complemente este "indicio sobre indicio", por lo que de ninguna manera puede aceptarse que corresponde efectuar sobre estas operaciones percepción alguna.

Corresponderá, en consecuencia, reliquidar el ajuste de marras, detrayendo las percepciones reclamadas por las operaciones realizadas con estos clientes de extraña jurisdicción, en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales Nº 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, lo que así voto.

4) Ahora bien respecto al agravio vinculado con las notas de crédito emitidas por el Agente por anulación parcial de facturas, surge de lo previsto por la Resolución Normativa (ARBA) n° 10/2008 en qué casos pueden reintegrarse las percepciones facturadas erróneamente. Así el artículo 2° dispone en su parte pertinente: *"La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido procederá, únicamente, cuando las notas de crédito se emitan: 1. Como consecuencia de la anulación total de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente o, 2. Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación..."*. Los supuestos enumerados resultan taxativos. La norma es clara en su importante limitación para el reintegro de percepciones por notas de créditos, y deja afuera a mucha situaciones, como en el caso de autos de anulación parcial de ciertas facturas, siendo procedente el ajuste en este punto, lo que así declaro.

5) 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, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisible 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; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.”). Y este sentido, comparto lo sostenido por la Sala II de este Cuerpo en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable "*...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que —en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....*”. Por el contrario, en el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Si bien la pena ha de aplicarse solo 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 ratificado.

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 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la*

fecha de entrada en vigencia de esta Ley …". Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo. Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder. 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.

Para la multa por defraudación y la invocación del principio de bagatela, corresponde destacar que, encontrándose reconocida la infracción en la que se incurriera, la eximente alegada por los apelantes no se encuentra prevista (como es de lógica jurídica) para ilícitos de la naturaleza material y grave como la Defraudación Fiscal de los agentes de recaudación. Tal conclusión surge respaldada por las previsiones legislativas del artículo 71 del Código Fiscal, que solo prevé supuestos de culpa leve, insignificancia o bagatela, en relación a incumplimientos a deberes formales.

6) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, 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 instituciones financieras, pero que no reconoce eficaz explicación en figuras o situaciones del derecho público o privado…" (Carlos M. Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero", 9º 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 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 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la responsabilidad solidaria de los Sres. Pedro Evaldo y Daniel Hilario Swier en su carácter de socios gerentes de la firma, tal como se desprende de la documentación societaria agregada en el expediente principal a fs. 75, 77/78, 89/90 y 114/127, así como del expediente agregado a fs. 6667, a fs. 159/160, 181, 193 (contrato social, actas de reunión de socios y balance general). De esta manera dejo expresado mi Voto.

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 <u>trazado hace 25 años por el Código Fiscal</u> (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). Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte. Para ello, no hace falta más que releer el contenido de los recursos de apelación en tratamiento, como asimismo de los descargos oportunamente presentados por el socio gerente Pedro Evaldo Swier (a fs. 1435/1488 del principal y a fs. 1430 y ss del agregado a fs. 6667), describiendo 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 empresaria 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 Nº 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).

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, 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.

Sustancialmente distinta es la solución respecto del Sr. Daniel Hilario Swier, respecto a quien no se evidencia intervención, conocimiento o negligencia alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte, por lo que corresponde dejar sin efecto in totum la atribución de solidaridad sobre ella declarada.

De esta manera dejo expresado mi voto.

7) En cuanto a los reiterados planteos de inconstitucionalidad, 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. 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 a los recursos de apelación interpuestos a fs. 6576/6599 por los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, ambos por derecho propio y, el primero de ellos además, en representación de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.”, con el patrocinio de la Dra. Marcela A. Fiocco y del Cr. Daniel Guillermo Pérez, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044/2015, dictada por el Departamento Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0370767/2011) y a fs. 2422/2445, por el Dr. Gustavo Antonio Triemstra y el Cr. Hugo Mario Barroso, como apoderados de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.” y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609/2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0066417/13, agregado a fs. 6667). **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartados 2) y 3) de este Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad declarada por los actos apelados sobre el Sr. Daniel Hilario Swier y solo

sobre el pago de las sanciones aplicadas (multas y recargos), respecto del Sr. Pedro Evaldo Swier. **4°)** Confirmar los restantes términos de los actos impugnados, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

VOTO DEL CR RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde que me expida sobre los agravios expuestos por los apelantes contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044 dictada con fecha 2 de diciembre de 2015 y la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609, de fecha 4 de abril de 2018 y resolver si las mismas se ciñen a derecho.

Al respecto, en virtud de los fundamentos desarrollados por el Vocal Instructor, adelanto que adhiero a las soluciones propuestas en el Considerando III de su voto, bajo los puntos 1), 2) ,4) y 5).

Ahora bien, en cuanto a la procedencia de la aplicación de la alícuota de percepción del 6% en aquellas operaciones efectuadas con clientes de extraña jurisdicción que no se encuentran empadronados en provincia de Buenos Aires, en virtud de lo dispuesto en el artículo 344 de la DN “B” Nº 1/2004, el Vocal Instructor ha dejado a salvo su posición acorde con la sostenida en otros antecedentes (Sala I en autos “SIDERCA SA”, sentencia del 3 de septiembre de 2019; “VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.”, sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras). Al respecto advierto que en los mismos me he pronunciado en disidencia, exponiendo mi opinión y desarrollando el criterio aplicable a cada caso, así como también lo expresé en autos “Transporte Furlong SA” (Sent. del 17/10/2019, Reg. Nº 2809), resultando adecuado su proyección al presente.

En ellos, he dejado en claro cuál es el sentido de la referida norma provincial resaltando que, lo que no puede soslayar el Fisco es la debida acreditación del hecho exigido como precedente para su operatividad; esto es que la entrega del producto o la prestación del servicio se haya efectuado en su jurisdicción. Es decir que la presunción que contiene la norma depende, para su operatividad, de la debida y suficiente acreditación del indicio que le es antecedente: la certeza de que la entrega se concretó o el servicio se prestó en la jurisdicción local. Y para ello, la Autoridad de Aplicación debe emprender las tareas de auditoría que sean necesarias con base en la documentación oportunamente relevada y/u ofrecidas en el transcurso de las actuaciones.

En esa línea de pensamiento, observo que en la información aportada por la apelante a fs.1148/1223 (en cumplimiento del Acta de Requerimiento N° 010106408 de fs. 1146 y 1147), consta el detalle de cada una de las operaciones realizadas en

el período con indicación del origen del viaje. Del confronte de dicho listado, con el papel de trabajo elaborado por la inspección que da sustento al ajuste (CD de fs. 1361), se verifica que en este se han incluido las operaciones respecto de las cuales la propia recurrente indicó que el origen del viaje tuvo lugar en la Provincia de Buenos Aires, despejando tal reconocimiento expreso toda duda sobre la existencia del sustento territorial que requiere la aplicación del artículo 344 de la DN Serie B 01/04.

En cuanto a las restantes operaciones controvertidas, y respecto de las cuales la contribuyente aduce que el origen del viaje tuvo lugar en extraña jurisdicción (fuera de la Provincia de Bs. As.), debo poner de resalto que en sendas Actas de Comprobación R-078, N° 010194373 (fs. 707 y 708), N° 010189067 (fs.711/712) y N ° 01028609 (fs. 867/868), el agente fiscalizador dejó constancia de haber relevado cada una de las facturas correspondientes a las operaciones informadas por el contribuyente, controlando el origen del viaje indicado en dicha documental de respaldo.

Es dable subrayar el valor que revisten las Actas de Actuación. Así este Tribunal, en consonancia con la doctrina y jurisprudencia mayoritaria, ha reconocido a las Actas de Comprobación labradas por los agentes fiscales en ejercicio de sus funciones, el carácter de Instrumentos Público. Por lo tanto, haciendo plena fe de su contenido, la validez de las mismas sólo podría ser cuestionada por juicio de redargución de falsedad (en este sentido, ver CSJN en autos “Guido, Mario Marcelo” “Fallos” 316:790, y “Gambaro, Francisco Isidoro”, Sent. 28/09/93). Conf. Sentencia del 17/04/2018, de la Sala III, en autos “Thermodyne Vial S.R.L”, Reg. 3962. Conforme a lo expuesto, considero procedente la pretensión fiscal, habiendo la Autoridad de Aplicación acreditado suficientemente el hecho exigido como precedente para tornar aplicable la norma local (Art. 344 DN Serie B 1/04), a las operaciones celebradas con clientes de extraña jurisdicción no empadronados en la provincia de Buenos Aires.

Finalmente, en lo relacionado con la responsabilidad solidaria extendida en autos a los señores Daniel Hilario Swier y Pedro Evaldo Swier advierto que, dado el tenor de los agravios incoados por los apelantes 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).

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.

Por todo lo expuesto, resuelvo: **1)** Adherir a las soluciones propuestas por el Vocal Instructor bajo los puntos 1), 2), 4) y 5) del Considerando III de su voto. **2)** Confirmar el ajuste fiscal determinado por la omisión de percepciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos en las operaciones celebradas con clientes de extraña jurisdicción, no empadronados en la Provincia de Buenos Aires. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en cabeza del Sr. Daniel Hilario Swier y del Sr. Pedro Evaldo Swier.

VOTO DE LA DRA IRMA GLADYS ÑANCUFIL: Que, en virtud, de los recursos de apelación interpuestos a fs. 6576/6599 por los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, ambos por derecho propio y, el primero de ellos además, en

representación de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.”, con el patrocinio de la Dra. Marcela A. Fiocco y del Cr. Daniel Guillermo Pérez, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044/2015, dictada por el Departamento Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0370767/2011) y a fs. 2422/2445, por el Dr. Gustavo Antonio Triemstra y el Cr. Hugo Mario Barroso, como apoderados de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.” y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609/2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0066417/13, agregado a fs. 6667).del Recurso interpuesto por la firma Al respecto, en virtud de los fundamentos vertidos por el Sr. Vocal Instructor, el Dr. Angel Carlos Carballal; adhiero a las soluciones propuestas; dejando así expresado mi voto.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 6576/6599 por los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, ambos por derecho propio y, el primero de ellos además, en representación de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.”, con el patrocinio de la Dra. Marcela A. Fiocco y del Cr. Daniel Guillermo Pérez, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6044/2015, dictada por el Departamento Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0370767/2011) y a fs. 2422/2445, por el Dr. Gustavo Antonio Triemstra y el Cr. Hugo Mario Barroso, como apoderados de la firma “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L.” y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1609/2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (en expediente 2360-0066417/13, agregado a fs. 6667). **2°)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, apartados 2) y 3) de este Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad declarada por los actos apelados sobre el Sr. Daniel Hilario Swier y solo sobre el pago de las sanciones aplicadas (multas y recargos), respecto del Sr. Pedro Evaldo Swier. **4°)** Confirmar los restantes términos de los actos impugnados, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2024.02.01 10:49:46 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2024.02.01 14:39:30 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2024.02.06 10:37:54 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2024.02.06 12:44:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.02.06 12:44:51 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2024-04209373-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 6 de Febrero de 2024

Referencia: Expediente N° 2360-0370767/2011 y su agregado N° 2360-0066417/2013 “EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO SRL”.

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2024-04202539-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2505 .---

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.02.06 13:03:14 -03'00'

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.02.06 13:03:14 -03'00'