



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expediente nro 2360-234878/2015 -- “AGA S.A.”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-234878 del año 2015, caratulado “AGA S.A.”

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 4976/4996 por el Sr. Alejandro Barata, en representación del GRUPO LINDE GAS ARGENTINA S.A. (continuada de AGA S.A) y como gestor de negocios (art. 48 del CCC) de los Sres. Julio Cesar Narancio, Fernando Inocente, Marcelo Salvatore, Emiliano Averame y Gastón Lewin Gómez, con el patrocinio del Dr. Federico Duarte Inchausti, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6906, dictada con fecha 15 de diciembre de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (fojas 4679/4707) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción, durante el año 2011 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 6º) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos ochocientos treinta y cinco mil ciento diez con catorce centavos (\$ 835.110,14) con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 —establecidos en el 60% del monto de impuesto no percibido y no ingresado- del Código Fiscal. En el art. 7º se aplica multa equivalente al 45% del monto dejado de oblar, al haberse constatado la comisión de la infracción prevista por el artículo 61, segundo párrafo del citado código. Finalmente, según lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, en el art. 8º se extiende la

responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses, a los Sres. Gastón Lewin Gómez, Julio Cesar Narancio, Fernando Inocente, Marcelo Salvatore y Emiliano Averame (art. 10).

A fojas 5327 se hace constar que la causa es adjudicada a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo de del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi y que –en orden a ello– conocerá la Sala II de este Tribunal.

A fojas 5332/5333 fecha 24 de abril de 2018 se dicta sentencia por esta Sala II (Registro N°2645), declarando la nulidad de la gestión procesal (art. 48 del CPCC) realizada por el Sr. Alejandro Barata, en favor de los Sres. Julio Cesar Narancio, Fernando Inocente, Marcelo Salvatore, Emiliano Averame y Gastón Lewin Gómez.

A fojas 5338 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 5339/5445 el pertinente escrito de réplica.

A fojas 5354 en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), se ordena llevar a cabo una MEDIDA PARA MEJOR PROVEER dirigida a ARBA, obrando respuesta de la misma en EX -2024-39653884-GDEBA-TFA.

A fs 5359 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación teniéndose presente la documental y rechazándose la Pericial por resultar innecesaria para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Se llama Autos para sentencia (art. 126 del Código cit.).

Y CONSIDERANDO: I.- Tras efectuar un relato de los antecedentes, indica que según el Informe Técnico N° 208/06 y la prueba que ofrece se deberá resolver sobre la procedencia del el ajuste propuesto.

Cuestiona el rechazo de la prescripción planteada en la instancia de descargo, señalando que el yerro se funda en las obligaciones mensuales que le imponen a su mandante. Opone la prescripción de la deuda determinada, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática, sustentándose en diversos criterios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Plantea la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal.

Critica la determinación efectuada en virtud de que las obligaciones fiscales

reclamadas fueron ingresadas por los contribuyentes directos. Expresa que confirma sus dichos la circunstancia de que el ajuste se haya reducido una vez producida la prueba.

Considera que el plazo otorgado para la producción de la prueba fue exiguo, involucrando gran volumen de información y cantidad de clientes, por lo que se vio vulnerado el derecho de defensa de la firma.

Menciona que el Fisco se limitó a controlar el cumplimiento de los requisitos del Informe N°208/06, desconociendo las constancias que pese a acreditar la cancelación del tributo no cumplían con éste, contrariando principios de la verdad material, debido proceso, defensa en juicio. Arguye que en muchos casos se exigen requisitos no requeridos por el informe, que son agregados por esa Agencia.

Manifiesta que resulta improcedente la sanción por omisión cuando no existe impuesto omitido o recaudado, como lo ha acreditado con la producción de la prueba. Postula que no se encuentran presentes los elementos necesarios para la operatividad de dicha figura, habiéndose efectuado una imputación dogmática y mecánica.

Se agravia de la extensión de responsabilidad solidaria. Refiere que se ha efectuado una imposición meramente objetiva de la misma, sin verificarse la impericia o negligencia respecto de cada uno de los sujetos involucrados. Señala que ello resulta conteste con los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades, aplicables en virtud de los arts. 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia. Agrega que la responsabilidad solidaria no puede prescindir de un previo análisis donde se acredite un incumplimiento de los deberes del cargo de director o gerente y su imputabilidad a título de dolo o culpa, no cabiendo aplicar la prueba diabólica de su exculpación.

Adjunta Documental, ofrece Informativa y Pericial Contable y hace reserva del Caso Federal.

II.- La Representación Fiscal realiza una Aclaración Preliminar, dejando constancia que el recurso en tratamiento se limita a los agravios interpuestos por AGA S.A. y que se constata que el Agente de Recaudación se acogió al plan de regularización de deudas previsto por la Ley 14.890 (fs. 5312/5317), involucrando las sumas reclamadas en la Disposición Delegada SEFCS N° 507/17 (fs. 5274/5288), que no ha sido materia de apelación.

Luego, en relación con la prescripción opuesta, aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1º 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. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia y tras realizar el cómputo del plazo prescriptivo en relación al impuesto, expone que la Disposición apelada ha sido dictada en tiempo útil.

Respecto al cuestionamiento de la determinación de las percepciones omitidas, con fundamento en que el tributo fue ingresado por los contribuyentes directos, postula que el Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. No puede eximirse de la prestación sino por justa causa. Indica que por ello, es quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo que no se encuentra acreditado.

Postula que resulta evidente la existencia de perjuicio fiscal ocasionado por las omisiones detectadas y acreditadas, no existiendo un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Argumenta que el apelante basa su defensa en las pruebas ya producidas y analizadas, sin adjuntar nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones arribadas, limitándose a cuestionar la falta de consideración de la prueba agregada una vez vencido el plazo probatorio. Remite a los argumentos del juez administrativo y puntualiza que se abrió a prueba el procedimiento, ordenándose una medida para mejor proveer a fin de su análisis, excediendo a los plazos establecidos por el art. 113 del Código Fiscal.

Respecto a la aplicación de la multa por omisión, señala que la figura fiscal en examen se encuadra dentro de las transgresiones objetivas, resultando innecesario analizar elementos de subjetividad del infractor. El solo incumplimiento de la normativa configura la ilicitud en el accionar, de manera independiente del dolo o culpa existente por parte del Agente. Concluye que se ha efectuado la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal. Agrega que el Agente no acreditó causal

atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

En relación con la responsabilidad solidaria, indica que no corresponde el tratamiento de los agravios, con cita de jurisprudencia. Sin perjuicio de ello, advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

Finalmente, en el cuanto al planteo de reserva del Caso Federal, destaca que el apelante, en el momento procesal oportuno podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III. Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la Disposición Delegada SEFSC N° 6906, dictada con fecha 15 de diciembre de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

En primer lugar, debo expedirme respecto al planteo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar las diferencias determinadas por el año **2011 (período 01/2011 a 12/2011)**.

Al respecto, en atención a los argumentos que sustentan a los referidos planteos, corresponde señalar en forma preliminar que 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” (Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen

al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que – posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”]; “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009; “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011; “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”; “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento” del 21 de junio de 2018 y “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

Ahora bien, en este marco, y teniendo en consideración que el Art. 12 del Código Fiscal (análogo al Art. 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: “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 resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que, a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los Arts. 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero – Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas

normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los Arts. 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, Arts. 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los Arts. 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del Art. 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'"); del Art. 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del Art. 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; Art. 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 16 de mayo de 2018).

Y si bien de los fallos dictados, y su remisión a la causa "Municipalidad de

Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra” (citada), podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del Art. 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, tal como he señalado 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), la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva que, en casos como el presente, procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente, siempre y cuando dicha circunstancia haya sido alegada por alguna de las partes y se encuentre debidamente controvertida por la otra.

Ello, por cuanto tales planteos deben ser resueltos con estricto apego a la controversia jurídica suscitada, respetando así las normas respecto de las cuales existe coincidencia entre las partes en cuanto a su aplicación, evitando vulnerar de esta forma el principio de congruencia que rige al procedimiento en este punto.

En este sentido, cabe recordar que la SCJBA ha expresado que: “*Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac. 64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que*

no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto petitum (objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, 'Transporte Atlántico del Sud S.R.L.', sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes –y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas” (SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138; el subrayado me pertenece).

Por lo demás, en este punto entiendo necesario dejar sentado que, en rigor, considero que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común.

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

Así, aclarado lo que antecede, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, debo señalar que, en el caso, sea por efecto de la aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil (invocado por la apelante), o por aplicación del Art. 157 del Código Fiscal (invocado por el Fisco), corresponde aplicar el plazo quinquenal de prescripción. Y que, por su parte, dicho plazo debe computarse desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (Conf. Art. 3956 del referido Código Civil, invocado por la apelante, que disponía: “*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*”; ver SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio”, citado).

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal más antigua determinada en autos, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían – en principio– las restantes.

Así, en relación con la posición fiscal 1/2011, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 15 de febrero de dicho año (toda vez que el plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente venció el día 14 de febrero de 2011, según Calendario de Vencimientos dispuesto por la Resolución Normativa N° 83/10) se concluye que de no existir ninguna causal de suspensión o interrupción, la prescripción para determinar y exigir el pago hubiera ocurrido el día 14 de febrero de 2016 y sucesivamente en meses subsiguientes para las demás posiciones.

Sin embargo, dicho plazo resultó suspendido por aplicación con la notificación de la liquidación de diferencias, el día 31 de marzo de 2016 (ver constancias de fojas 193/194), en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial, el cual establece: *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor, conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior, en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA - AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (Sentencia del 21 de junio de 2018; ver considerando 6to.).

En este marco, reanudado entonces el cómputo pertinente, el plazo en cuestión venció a las 24 Hs. del día 14 de agosto de 2016. Por dicho motivo, habiendo sido dictada por la Autoridad de Aplicación la Disposición Delegada SEFSC N° 6906, dictada con fecha 15 de diciembre de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y notificada los días 26 y 29 de diciembre de 2016 (fs. 4731 y 4732), corresponde hacer lugar parcialmente al planteo opuesto por los recurrentes y declarar la prescripción de las posiciones 01/2011 a 05/2011 (con más sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios vinculados a dichos periodos, lo que así voto.

Sentado lo expuesto, en relación a las quejas vinculadas a los exiguos plazos otorgados para la producción de la prueba, lo que afectó el derecho de defensa de la firma, como así también, la arbitrariedad de requerir condiciones no contempladas en el Informe 208/06, contrariando principios de la verdad material y debido proceso, defensa en juicio, encierran en el fondo un reclamo por nulidad.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O

2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada -y más allá del carácter general en que ha sido planteadas las quejas-, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con valoración de los elementos existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, los expuestos por la firma de marras, en su condición de Agente de Recaudación. La prueba propuesta con el descargo ha sido examinada – según el criterio de la Administración plasmado a fojas 4683 y ss.

Por otra parte, debo destacar que el Organismo Recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones a través de la Disposición SEFCS N°4666 (fojas 504/510), detallando los medios probatorios que entendió conducentes y dando respuesta y justificación del rechazo de aquéllos que consideró que no, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable o violación de derechos, tal como arguyen los recurrentes.

Es de destacar que el Juez Administrativo posee facultades propias para examinar y dictaminar sobre la procedencia de las pruebas propuestas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, tal como contempla el artículo 384 del C.P.C.C..

Por ello, la discrepancia que postula el Agente sobre el punto no permite vislumbrar la existencia de vicios que puedan ser considerados como constitutivos del pedido de nulidad que se persigue. De este modo, no advirtiéndose vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído no puede prosperar, lo que así voto.

Ahora bien, debe examinarse el régimen de percepción en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, establecido en concordancia con las pautas del Código Fiscal y la Disposición Normativa Serie B 1/2004 (y sus modificatorias y complementarias), tomando en consideración la naturaleza y alcance de las obligaciones impuestas a los contribuyentes designados como agentes de

recaudación.

Tal carácter es asumido por sujetos designados por la autoridad fiscal para cobrar de manera anticipada los impuestos de sus clientes o proveedores en el momento de realizar determinadas transacciones. La obligación tiene su génesis en el momento en que se concreta el hecho contemplado por la pauta legal, y en ese instante, el agente debe realizar la adición o detracción del impuesto correspondiente y luego ingresarlo en las arcas fiscales. Su función es actuar contribuyendo a la recaudación eficiente de los recursos fiscales –lo que no se encuentra debatido por las partes-.

Conforme surge de las constancias de autos (y relata el juez administrativo en el acto apelado), la firma de marras se encuentra inscripta como Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción desde el 01/06/1998 (ver fojas 213), habiendo adoptado el criterio de devengado (siendo de aplicación 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 modif. y complementarias).

Si bien la firma de marras presentó en los periodos auditados las declaraciones juradas, de las tareas de auditoría llevadas a cabo por la inspección, el Fisco verificó el incumplimiento parcial de su obligación fiscal como Agente de Percepción (Régimen General) como consecuencia de: 1) no haber percibido el tributo en determinadas operaciones comerciales de acuerdo a la normativa vigente y al padrón informativo de alícuotas (art. 344 de la D.N. Serie B N°1/2004 y modif) en relación a algunos clientes y 2) haber aplicado percepciones en notas de débito cuyo encuadre no se corresponde con la R.N. 10/08.

Por su parte, de las alegaciones traídas a consideración de este Cuerpo, el impugnante menciona como defensa que dichos clientes ingresaron en tiempo y forma el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada una de las posiciones mensuales durante las cuales el Agente omitió efectuar la percepción sobre las operaciones llevadas a cabo con aquéllos. A su vez, esgrimen que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de probar los hechos discutidos, habiendo incumplido su obligación de fiscalización (ya que en su base de datos cuenta con todos los elementos para verificar la inexistencia de deuda).

En este punto, es fundamental destacar que, para liberarse de la responsabilidad del pago de las percepciones omitidas, la carga de prueba inicial recae en el agente. Este debe demostrar que cada contribuyente directo canceló el tributo de manera oportuna, habida cuenta que siendo el recurrente un responsable solidario de esas obligaciones, el pago de la obligación llevada a cabo por aquel extingue la deuda y, por ende, lo exime de la obligación.

Cabe recordar que, por su parte, ARBA, desarrolló su criterio probatorio en el Informe Técnico N° 208/86, advirtiendo que, frente al supuesto de que la omisión provenga de un agente de percepción *“...debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en ese momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio”*. Por ello considera necesario que - para probar que el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo- se demuestre 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 deducir la percepción”*.

Ahora bien, este Tribunal ha considerado que en el caso -agente de percepción- resulta suficiente lograr acreditar el efectivo ingreso del gravamen, en el período objeto de verificación, por parte del contribuyente no percibido – “el cliente”- para liberar de responsabilidad al agente de percepción y así evitar el enriquecimiento sin causa por parte del Fisco derivado de la duplicidad de cobro de una misma obligación a dos sujetos distintos (agente y contribuyente). A mayor abundamiento entiendo que resulta inapropiado pretender que se verifique que el cliente no “tomó” la percepción cuando ella nunca existió (no existe comprobante alguno) y es, justamente, la raíz del problema, así como acreditar la registración de la operación, siendo que ella -la compra o adquisición del servicio- no genera el hecho imponible para el “cliente” (además es extender la cuestión -conducta del agente- a la verificación de una actitud supuestamente delictiva por parte del “cliente” por el ocultamiento de la operación -no la registró contablemente-).

En ese orden de ideas, atento a los agravios esgrimidos y prueba requerida, como así también compartiendo el concepto que fundamenta la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 5354 esta Instrucción ordenó la producción de una Medida para Mejor Proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), tendiente a que ARBA, acorde con los datos existentes en su Base de Datos (Host) informe a este Cuerpo si los contribuyentes detallados (por razón social y Clave Única de Identificación Tributaria) según Anexo I y sobre los cuales se efectuó ajuste cuyo detalle efectuado por la recurrente obra en el Recurso de Apelación de fojas 4976/4996 del expediente que:

a) Si dichos clientes se encontraban inscriptos (o no) como contribuyentes en la provincia de Buenos Aires en el impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el

período fiscal 2011 (enero a diciembre), y asimismo, si se encontraban incluidos en el padrón WEB en dicho período; b) De los contribuyentes que resultan inscriptos, si han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los períodos referidos en concordancia con lo declarado. En caso de no registrar pagos en el período especifique si corresponde a que el impuesto declarado arrojó “cero (0)” o “saldo a favor del contribuyente”.

En respuesta, la Representación Fiscal individualiza la situación de los clientes involucrados en el ajuste, detallando cuáles de ellos han cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas y abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder) o, en su caso, quiénes no han presentado las declaraciones juradas correspondientes a las posiciones mensuales del período fiscal 2011, ni abonado el impuesto -a pesar de tener la obligación de ello-.

Consecuentemente, y en base a la información recolectada, corresponde que la Agencia practique la pertinente liquidación, detrayendo del ajuste las operaciones comerciales vinculadas con los clientes (período 2011 - enero a junio) respecto de los cuales la Autoridad Fiscal ha verificado el cumplimiento de su obligación formal y sustancial en tiempo oportuno (la presentación de DDJJ y/o pago del tributo - de corresponder), lo que así declaro.

En torno a la sanción por omisión aplicada en base al artículo 61 del Código Fiscal, es de señalar que dicha norma persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

En el presente caso, procede afirmar que el elemento objetivo descripto se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el agente, actuar en carácter de tal, de acuerdo a la confirmación parcial del ajuste expuesta precedentemente.

Por ello, corresponde dejar sin efecto la sanción en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena. Por la porción restante, entiendo adecuado el porcentaje considerado en el acto, equivalente al 45% del impuesto omitido, lo que así voto.

Por último, en relación a los agravios vinculados con la extensión de la responsabilidad solidaria e ilimitada no serán objeto de tratamiento, habida cuenta que tal como se referenció ut supra, con fecha 24 de abril de 2018 este Cuerpo dictó sentencia (Registro N°2645), declarando la nulidad de la gestión procesal (art. 48 del

CPCC) realizada por el Sr. Alejandro Barata, en favor de los Sres. Julio Cesar Narancio, Fernando Inocente, Marcelo Salvatore, Emiliano Averame y Gastón Lewin Gómez. Por efectos de la citada sentencia, la Disposición Delegada quedó firme a su respecto. En consecuencia, los agravios insertos en el Recurso de Apelación deben tenerse por no introducidos.

Por otra parte, a ello cabe adunar que el apoderado de la empresa de marras carece de legitimación para presentar agravios respecto de la solidaridad de un tercero, con lo cual corresponde confirmar este punto, lo que así declaro (Sala I en autos "TRANSPORTE EG S.R.L.", Sentencia del 30/09/2024, Registro 2561; Sala II en autos "CARNES SELECCIONADAS S.A.", Sentencia del 16/8/2018, Registro 2701 y en autos "WHIRLPOOL ARGENTINA S.A." Sentencia del 25/9/2023, Registro 3413; Sala III en autos "LACTEOS DON TORCUATO S.R.L.", Sentencia del 26/4/2018, Registro 3964 y en autos "MEGGA COMUNICACIONES S.A.", sentencia del 01/04/2025, Registro 4875, entre muchas otras).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 4976/4996 por el Sr. Alejandro Barata, en representación del GRUPO LINDE GAS ARGENTINA S.A. (continuadora de AGA S.A) contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6906, dictada con fecha 15 de diciembre de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias, vinculadas a las posiciones 01/2011 a 05/2011 (con sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios esbozados por dichos periodos. **3º)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes 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 Dr. Ángel Carlos Carballal: Que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, expreso mi adhesión a lo resuelto, lo que así declaro.

Voto del Dr Luis Alejandro Mennucci: Adhiero al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 4976/4996 por el Sr. Alejandro Barata, en representación del GRUPO LINDE GAS ARGENTINA S.A. (continuadora de AGA S.A) contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6906, dictada con fecha 15 de diciembre de 2016

por el Departamento Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias, vinculadas a las posiciones 01/2011 a 05/2011 (con sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios esbozados por dichos periodos. **3º)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes 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.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-234878/15 "AGA S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34489398-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3805 .-