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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-44019944-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 23 de Octubre de 2023

Referencia: Expediente N° 2360-0086082/2013 - "FALABELLA S.A.".-

---

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0086082, año 2013, caratulado **"FALABELLA S.A."**.-

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1098/1110, por el Dr. Luis Marcelo Núñez en representación de la firma FALABELLA S.A. y en calidad de gestor de negocios de los Sres. Juan Luis Mingo Salazar, Juan Maximiliano Eugenio Benavidez Felíu, Juan Pablo Montero Schepeler, Daniel Alberto Artana y Manuel María Benites; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3806, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de junio de 2018.-

Por el acto citado, obrante a fojas 1062/1088, se determinan las obligaciones fiscales de Falabella S.A (C.U.I.T. 30-65572582-9) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, por el año 2012 (enero a diciembre), estableciendo mediante su artículo 5° el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos Dos millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil treinta y siete con cuatro centavos ($ 2.454.037,04) con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Asimismo, se aplicó una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) del monto dejado de percibir, por haberse constatado la comisión de la infracción de omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del Código citado (artículo 6°) y se establece por el artículo 7°, la aplicación del 60% de recargos de acuerdo a la normado por el artículo 59 inciso f) 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 a los Sres. Juan Luis Mingo Salazar, Juan Maximiliano Eugenio

Benavidez Felíu, Juan Pablo Montero Schepeler, Daniel Alberto Artana y Manuel María Benites (artículo 8°).-

A fojas 1210 se elevan las actuaciones a este Tribunal, siendo adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, interviniendo la Sala I.-

Impulsado el trámite, a fs. 1221 se tiene por ratificada la gestión realizada por el Dr. Núñez a nombre de los Sres. Manuel María Benites y Daniel Alberto Artana, con la documental de fs. 1219/1220.-

A fs. 1225, se da traslado a la Representación Fiscal del recurso articulado, 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. 1227/1235 el escrito de réplica y el planteo de Cuestión Previa, por extemporaneidad y falta de ratificación de gestión.-

A fs. 1263/1266, se dicta Sentencia en fecha 28 de junio de 2019 (Registro N° 2196), haciendo lugar parcialmente a la cuestión planteada por la Representación Fiscal, declarando la nulidad de lo actuado por el Dr. Luis Marcelo Núñez en relación a los Sres. Juan Luis Mingo Salazar, Juan Maximiliano Eugenio Benavidez Felíu, y Juan Pablo Montero Schepeler, en los términos del artículo 48 del CPCCBA, de aplicación supletoria conforme lo dispuesto por el artículo 4° del Código Fiscal. Paralelamente, en el mismo acto se rechaza por extemporáneo el recurso de apelación intentado por el Dr. Luis Marcelo Núñez, en representación del Sr. Daniel Alberto Artana. Se ordena por último, la prosecución del trámite con el recurso interpuesto por la firma Falabella SA y el Sr. Manuel María Benítes.-

A fs. 1273, se dicta como medida para mejor proveer el requerimiento a la Agencia de Recaudación, para que sirva informar si el listado de contribuyentes que surge como Anexo I (clientes auditados de la firma de marras), han presentado las DDJJ correspondiente al período 2012, y abonado el impuesto de corresponder, obrando la respuesta a fs. 1278/1280.-

A fs. 1281 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 en carácter de Conjueza (Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, respecto al ofrecimiento probatorio se dispone tener presente la documental ofrecida y acompañada y, en cuanto a la producción de la informativa y pericial no se hace lugar por innecesario a efectos de dirimir la controversia de estos actuados.- (conf. art. 14 Reg. de Proc. del T.F.A. de la Pcia de Bs. As, arts. 362 y 377 del C.P.C.C.). Por tanto, en atención al estado de las actuaciones, se llaman **"Autos para Sentencia"** (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011).-

Y CONSIDERANDO: I.- En primer lugar plantea la apelante la prescripción para determinar y exigir el pago del impuesto, intereses, recargos y multa por el período 2012. Interpreta que a la luz de los artículos 31 y 75 inciso 12) de la Constitución Nacional y de la jurisprudencia de la

CSJN (antecedente "Filcrosa" y posteriores), resultan aplicables las normas del Código Civil vigente a ese momento (artículos 3956, 4027 y cctes). Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo a su postura y considera que la causal suspensiva invocada por el juez administrativo es inconstitucional.-

Luego de relatar los antecedentes de marras, vinculados a la regularización asumida por la firma sobre las diferencias originariamente liquidadas en autos por la fiscalización (notificadas el 21 de junio de 2016), denuncia que la Agencia termina reclamando nuevas diferencias sin permitir conocer a la agente el origen de las mismas.-

Critica la valoración que efectúa la Agencia sobre la prueba producida en instancia de descargo, particularizando en los supuestos vinculados a las firmas CMR Falabell SA, Telecom Personal SA e Integ SA.-

Insiste en la inexistencia de la deuda reclamada, en tanto los contribuyentes directos, clientes de la empresa, han cumplido con el pago del tributo, demostrando la inexistencia de perjuicio fiscal. -

Asimismo alega que Arba reclama percepciones por operaciones que fueron anuladas en su totalidad, desconociendo las previsiones de la Resolución Normativa N° 10/2008.-

Cuestiona los intereses y recargos dispuestos, por cuanto sostiene que los mismos son improcedentes. En el primer caso, por inexistencia de retardo imputable a la empresa y ausencia del elemento subjetivo necesario. En el segundo, en tanto se violaría el principio non bis in ídem. Cita doctrina y jurisprudencia.-

A la multa por omisión aplicada arguye la importancia del elemento subjetivo, base de imposición. Argumenta su postura, repasando los elementos de la infracción tributaria, cita jurisprudencia y pide a todo evento la aplicación del mínimo de la multa. -

Entiende que ARBA debió aplicar correcciones simétricas, dada la existencia de pagos en exceso en relación al impuesto ajustado por el depositado.-

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

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

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

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

En cuanto a la prescripción, destaca 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.- Cita jurisprudencia.-

Concluye que siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal T.O. 2011, el cómputo del plazo del período 2012, comenzó a correr el 1º de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 3789 con fecha 28 de noviembre de 2017 (fs. 366), dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período 2012, ha operado la causal de suspensión de 120 días, suspensión prolongada hasta los 90 días posteriores a la sentencia de este Cuerpo, con la notificación del acto ahora recurrido que contiene la intimación de pago del tributo determinado y la aplicación de la sanción (artículo 161 del Código Fiscal).-

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

Respecto del agravio de inexistencia de perjuicio fiscal y rigorismo formal a la hora de evaluar los extremos del Informe 208/06, detalla que los montos involucrados en dichas operaciones han sido ponderados en oportunidad de la apertura a prueba producida en esa instancia y tal como surge de las constancias de fs. 968/970, 964, 1068 vta y sgtes.-

Asimismo en cuanto a la gravabilidad de operaciones que fueron anuladas y emitidas notas de crédito, tal como relata el ad quo a fs. 1072 vta, analizada el detalle de notas de crédito y las anulaciones, la inspección detrajo las mismas confeccionándose nuevo papel de trabajo de fs. 964/965 y nuevo formulario de ajuste R-341.-

Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/96 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación. La carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el

marco que le compete en su carácter de agente.-

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

En relación al pedido del mínimo de quantum de la multa de omisión aplicada, considera que la misma se graduó teniendo en cuenta los parámetros para su procedencia y los elementos atenuantes y agravantes del Decreto Nro. 326/97.-

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 el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco provincial, todo ello con relación a la Disposición Delegada SEATYS Nº 3806/18.-

1) Lo primero que corresponde despejar, a la luz de lo que insinúan distintos planteos defensistas, es si se verifica causal alguna de nulidad del procedimiento desarrollado o sobre el acto atacado. Suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte.- Es sabido que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad. En ese sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión. Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el órgano competente (cfr. Fallos: 319:1476). Este principio, a su vez, ha sido

vinculado de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a la idea que, ante un acto que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla (cfr. Fallos: 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió).-

Desde otro ángulo, en lo atinente a la ausencia de motivación, la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado 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-II-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-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; 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).-

En este sentido, coincidiendo con lo señalado por la Representación Fiscal en su alegato, se observa claramente que la Autoridad de Aplicación ha dado razones suficientes para proceder del modo en que ha conducido el procedimiento, respetando las etapas, exponiendo los antecedentes de hechos y las argumentaciones legales correspondientes, y brindando a su vez, respuesta a las defensas que fueran presentadas en el descargo a la Disposición de Inicio.-

En síntesis, puede decirse que no se ha demostrado perjuicio concreto alguno ni se acredita ausencia alguna de motivación y fundamento, más allá de la clara disconformidad con lo resuelto, cuestión revisable por el recurso de apelación, mas no el de nulidad.-

Y, a todo evento, deberá 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).-

Corresponde rechazar, en consecuencia, cualquier intento de obtener la nulidad de lo actuado, lo que así voto.-

2) Seguidamente, corresponde analizar si las obligaciones fiscales y demás conceptos reclamados en autos se encuentran prescriptos o no.-

La apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal.-

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por los quejosos, considero que dicho planteo resulta abstracto en autos, ya que si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no ha operado por los argumentos expuestos por los funcionarios actuantes de la Agencia de Recaudación.-

Ahora bien, si siguiéramos el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en 271/48 autos: - Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253), tendríamos que llegar a idéntica conclusión.-

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

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

Y ello sin entrar a analizar el efecto suspensivo que bajo el artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, entraña la notificación de las diferencias liquidadas, diligencia producida el 21 de junio de 2016 según los propios dichos del apelante (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: "Banco de la Nacion Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de! conocimiento"). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 3980 del C.C. (actual artículo 2550 del C.C. y C.U.) genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, producida el 12 de julio de

2018 (fs. 1098 y sgtes).-

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

En cuanto a la multa, debe advertirse que ha operado la causal suspensiva del artículo 161 inciso b) del Código Fiscal, con la sanción de la Disposición Delegada N° 3789, del 24 de noviembre de 2017 (fs. 355/363) por la que se procede a la apertura del procedimiento sumarial.-

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar"). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada "cláusula de los códigos" (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.-

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

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

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

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

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

Con respecto a esta doctrina pretoriana en eventual relación a los recargos previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, considerando que ni el Código Penal ni el antecedente citado de la Corte Suprema los mencionan, no creo posible a este Tribunal extender vía interpretativa la aplicación sobre los mismos de tan particular doctrina (conf. artículo 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley 7603).-

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado respecto del año 2012, con más la sanción sobre estos incumplimientos, lo que así Voto.-

3) 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 transpolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.-

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 relación a estas manifestaciones, corresponde remarcar entonces que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada

por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su [obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208/2006, 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 rspecto 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. (El resaltado me pertenece).-

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

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

Sentencia del 2/8/2018, Registro N* 2689). -

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *"...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..."* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 1273) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditado que resultaron involucrados en la actividad probatoria propuesta por la apelante (vide fs. 1104 vta. y 1123), respondiendo su Representación Fiscal de manera afirmativa a fs. 1278/1280.-

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

Así, de las constancias de autos y de la respuesta brindada por la Representación Fiscal, corresponde concluir que deberán detraerse del ajuste para el período enero a diciembre de 2012, los montos vinculados a las empresas detalladas en el informe de fs. 1279/1280, en las cuales ha verificado la Agencia la presentación de la DDJJ y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los períodos objeto de ajuste en autos, liberando de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas en estos casos, lo que así Voto.-

Cabe aclarar que nada se ha efectivizado en la presente instancia respecto a los clientes LOREAL SA, TELE RED IMAGEN SA, FIDEICOMISO AVDA PRESIDENTE PERON 665 y OBARRIO JORGE JAVIAER, en tanto conforme surge del propio acto apelado (vide fs. 1069), las operaciones con los mismos fueron detraídos ya del ajuste en forma previa al dictado del acto apelado.-

4) En torno al agravio vinculado al ajuste de operaciones que resultaron anuladas y que generaron notas de crédito, me remito brevitatis causae a lo expuesto por el juez administrativo a fs. 1072 vta del acto en crisis, donde explica que cumplimentando la medida para mejor proveer establecida en el marco de la apertura a prueba dentro del procedimiento determinativo, la fiscalización actuante analizó la prueba pericial contable admitida (fs. 484/485) confrontándola con el detalle de notas de crédito que anulaban las facturas aportadas a fs. 429 en CD, detrayéndose dichas operaciones y confeccionándose nuevos papeles de trabajo y nueva planilla de ajuste R-341 (vide fs. 964 y siguientes). Por ello, habiendo sido el agravio incoado por el impugnante ya resuelto en instancia anterior por el propio Organismo Recaudador, no tiene esta Instrucción nada que agregar, lo que así Voto. -

En torno al pedido de aplicación de correcciones simétricas, y en relación a la existencia de eventuales pagos en exceso, debe advertirse que no surgen en autos saldos determinados a favor del Agente, más allá de diferencias que fueran reconocidas y regularizadas por la firma como el propio apelante destaca.-

5) En torno a la sanciones aplicadas, corresponde en primer término advertir que las mismas solo han de aplicarse sobre los saldos que surjan de la reliquidación a practicarse como resultado de lo aquí resuelto.-

En cuanto a la subsistencia de los recargos dispuestos (conforme artículo 59 del Código Fiscal) éstos chocarían con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de la obligación originalmente reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1ro: *"...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas...Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aún las que se encuentren (...) en discusión administrativa...".* Asimismo, a través de su artículo 2do se dispuso: *"En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8", se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...".*- Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y

cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.-

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder, de allí las consideraciones que sustento para dejar sin efecto los recargos e intereses, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se propone. Lo que así declaro.-

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

En cuanto a la graduación de la sanción por Omisión dispuesta, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139). Y si bien no cabe admitir la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptando 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 el sistema penal vigente (Fallos: 316:1313). Tal excusa no aparece en autos, cuando es evidente e injustificado que la empresa omitió efectuar las percepciones de ley en las operaciones auditadas. Y si bien la base de cálculo de la sanción ha de decrecer por los pagos que efectúan los clientes como contribuyentes del tributo, ello no ha de condicionar la razonable graduación efectuada por el juez administrativo, proporcional al nivel de infracción detectado.-

6) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Manuel María Benites, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por el apelante, advierto que recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (en autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.-

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código ("*Los órganos administrativos no serán competentes para*

declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias *pudiendo, no obstante*, *el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*". El subrayado me pertenece).-

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (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 acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso del Sr. Benites, sobre quien no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, al no verificarse actuación específica alguna en autos.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que realizaré sobre los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.-

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

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1098/1110, por el Dr. Luis Marcelo Núñez en representación de la firma FALABELLA S.A. y del Sr. Manuel María Benites; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3806, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de junio de 2018. **2°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 8° del acto apelado, respecto al Sr. Manuel María Benites. **4°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, recargos y multa, 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 a los efectos de la continuidad del trámite.-

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, adelanto que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor bajo los puntos 1), 3) y 4) del considerando III de este último; lo que así en primer término declaro.-

Por su parte, debo señalar que comparto asimismo el rechazo resuelto por mi colega, de la prescripción planteada por la apelante con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación –punto 2) del Considerando III de su voto, en lo pertinente–.-

En este sentido, destaco que, en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217; a cuyas

consideraciones remito en honor a la brevedad), he tenido oportunidad de pronunciarme en torno al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).-

Conforme lo expuesto en último término, y teniendo en consideración que, en casos como los de autos (determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, por el período 2012) corresponde aplicar el plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (esto es, enero a diciembre de dicho año), debe rechazarse el planteo formulado; lo que así declaro.-

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar multas y recargos, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes "Lazaro Rabinovich" (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y "Filcrosa" (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: "...*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.*".-

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcriptos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo "Filcrosa" (ver mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina", citado), corresponde aplicar el criterio que dimana

del precedente *ut supra* citado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.-

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

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

En este marco, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: "*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas*"], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: "*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*".

Cabe advertir al respecto, que si bien esta última norma se refiere –únicamente– a la prescripción de la acción penal frente a hechos reprimidos con "multa", en atención a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico), por afinidad, no encuentro razones de peso para no someterlos, en cuanto a la regulación de su prescripción, al régimen establecido en dicha norma de fondo, pues –en definitiva– en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales.-

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

Así, a fin de determinar el inicio del cómputo respectivo, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos .-

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la reforma operada

mediante Ley N° Ley 14.880) disponía: "*El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido*".-

Así, concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, sanciona al agente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración determinativa pertinente, o por ser inexacta la presentada; y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).-

A su vez, reparo que idéntico criterio debe sostenerse en relación con los recargos aplicados, toda vez que el Art. 59 del Código Fiscal, vigente a la fecha de consumación de las supuestas infracciones, disponía en lo pertinente: "*El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código (...) Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación y de retención que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.*"-

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada, comenzando con la posición fiscal 12/2012, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían las restantes más antiguas (claro está, siempre que a su respecto no se verifiquen causales de suspensión o interrupción que alteren el curso del plazo).-

Así, debo destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Percepción, con opción de determinación por el método de lo "devengado"; ver fojas 74), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en cuestión, y para la realización del pago pertinente, se produjo el 14/1/13 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 62/11).-

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 15/1/15, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales).-

En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar en este punto al recurso de apelación interpuesto, declarar prescriptas las acciones del Fisco tendientes a aplicar las sanciones

cuestionadas y de abstracto tratamiento los agravios de fondo incoados contra estas últimas; lo que así declaro.-

Finalmente, en lo relacionado con la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Manuel María Benites, destacando que la misma ha quedado limitada a la pretensión impositiva del Fisco (en función de la prescripción declarada *tu supra* en lo vinculado a las facultades sancionatorias analizadas), debo señalar que, si bien comparto lo resuelto por el Vocal Instructor, dejo a salvo mis fundamentos, toda vez que 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 -T.O.2011-, 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 me expedí en "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 contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente "*ut supra*" citado, dejo sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base

de los Arts. 21 y 24 del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.-

De tal manera, dejo expresado mi voto.-

VOTO DE LA DRA IRMA GLADYS ÑANCUFIL: En virtud de los fundamentos invocados por el Vocal Instructor, adhiero a lo por él resuelto.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1098/1110, por el Dr. Luis Marcelo Núñez en representación de la firma FALABELLA S.A. y del Sr. Manuel María Benites; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3806, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de junio de 2018. **2°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 8° del acto apelado, respecto al Sr. Manuel María Benites. **4°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, recargos y multa, 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 a los efectos de la continuidad del trámite.-

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.10.19 14:36:30 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.10.20 12:27:23 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.10.23 12:17:45 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: 2023.10.23 12:24:01 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: 2023.10.23 12:24:13 -03'00'

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

Providencia

Número: PV-2023-44025772-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 23 de Octubre de 2023

Referencia: Corresponde al Expediente N° 2360-0086082/13 FALABELLA S.A

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2023-43399575-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N° 2488.----

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.10.23 12:38:00 -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: 2023.10.23 12:38:01 -03'00'

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

Providencia

Número: PV-2023-44025772-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 23 de Octubre de 2023

Referencia: Corresponde al Expediente N° 2360-0086082/13 FALABELLA S.A

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2023-43399575-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N° 2488.----

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.10.23 12:38:00 -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: 2023.10.23 12:38:01 -03'00'