



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:** INLEG-2025-18373593-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Martes 27 de Mayo de 2025

**Referencia:** Expediente número 2360-0082935 del año 2018 caratulado “ANTONIO MIRALLES S.A.”

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0082935 del año 2018 caratulado “ANTONIO MIRALLES S.A.”

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1/13 del Alcance N° 3, agregado a fs. 304, por el Cr. Eduardo Francisco Dehaut en representación y patrocinio de la firma “ANTONIO MIRALLES S.A.” y de los Sres. Horacio Antonio Emilio Miralles y Sandra Virginia Marchesan, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1522, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de junio de 2020.

Por el acto citado, obrante a fs. 274/292, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-62223520-6) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción-, por el año 2014, estableciendo mediante su artículo 4° el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos trescientos ochenta y tres mil setecientos cincuenta y cinco con cuarenta y tres centavos (\$ 383.755,43), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Por el artículo 5°, se establecieron los montos de las percepciones realizadas y no depositadas por los meses de enero y noviembre de 2014, por un monto de Pesos un mil seiscientos treinta y dos con 20/100 (\$ 1.632,20), que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el citado artículo 96.

Asimismo, se aplican sendas multas equivalentes al cuarenta por ciento (40%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado la comisión de la infracción de Omisión, prevista y penada por el

artículo 61, segundo párrafo, del citado Código y del trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado (artículo 62 inciso b) del CF). Así también se aplican recargos del sesenta por ciento (60%) del importe adeudado, atento a lo normado por el artículo 59, inc. f) del citado cuerpo legal. Y, por último, se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos por la totalidad de los conceptos reclamados en relación a los Sres. Antonio Emilio Miralles y Sandra Marchesan, presidente y vice, respectivamente, del directorio social (artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del mencionado plexo legal).

A fojas 322/325 se elevan las actuaciones al Tribunal Fiscal (artículo 121 del Código Fiscal) y se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, pasando a intervenir la Sala I.

A fs. 330, se da traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal 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. 334/345 el escrito de réplica. A fs. 346, se dicta como medida para mejor proveer un requerimiento a la Agencia de Recaudación, para que informe si las firmas que surgen del listado acompañado como Anexo I del citado auto, clientes de la apelante, han abonado y presentado las DDJJ correspondientes al período 2014 como contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, obrando el resultado de la medida a fs. 349/357.

Por último, a fs. 359, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Franco Luis Gambino en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, proveyéndose el ofrecimiento probatorio del apelante, se tiene presente la documental anexada y se deniega la prueba informativa ofrecida, por innecesaria a efectos de dirimir la controversia. En atención al estado de los actuados no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se llama a "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido

**Y CONSIDERANDO:** I.- A continuación se procederá a resumir los agravios impetrados por los recurrentes, a fin de dirimir la contienda.

En primer lugar, alega la prescripción de las acciones fiscales para reclamar las obligaciones determinadas. Plantea la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal que regulan el instituto de manera distinta al Código Civil. Invoca el precedente "Filcrosa" de la CSJN y los fallos posteriores y sostiene que es aplicable el artículo 3956 del CC, en cuanto al cómputo de la prescripción. Así, siendo la notificación del acto determinativo con fecha 5 de junio de 2020, el plazo de prescripción quinquenal del año 2014, ha fenecido en autos.

Continúa sus agravios, invocando la nulidad de las actuaciones, en cuanto considera que no se ha respetado el debido proceso, por no haberse otorgado los plazos del Código Fiscal para la producción probatoria, máxime cuando devino la cuarentena obligatoria por la epidemia COVID. Así, sin esperar dicho plazo, es dictada la Resolución hoy en crisis, incurriendo en un vía de

hecho ya que aquellos se encontraban suspendidos dentro del Organismo Recaudador.

En la cuestión de fondo, analiza la figura del Agente, y declara la inexistencia de la deuda reclamada y que el contribuyente directo ha cumplido con el pago del tributo. Cita jurisprudencia y doctrina.

Además sostiene que ARBA puede realizar un cruce con los datos con los que cuenta no solo teniendo en cuenta los datos del agente, sino de los contribuyentes, pagos a cuenta y fecha de cómputos de los mismos.

Sostiene que existen clientes de extraña jurisdicción, no inscriptos en esta Provincia y sobre los cuales no cabía practicar percepción alguna. Alega que el Fisco basa su reclamo en el transporte efectuado de esa mercadería, presumiendo la correspondencia de aplicar la alícuota mayor, sin acreditación alguna.

A la multa por omisión aplicada y a los recargos, arguye que importa la ausencia del elemento subjetivo. Argumenta su postura, repasando los elementos de la infracción tributaria, cita jurisprudencia y en subsidio pide la aplicación del error excusable. Además sostiene que existe violación del principio non bis in idem y solicita la aplicación del principio de insignificancia o bagatela.

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. Cita jurisprudencia de la Suprema Corte bonaerense. Solicita la declaración de inconstitucionalidad del art. 12 de Código Fiscal respecto de los arts. 21 y 63 del mismo Código.

**II.-** Que, a su turno, y en virtud de que los agravios impetrados por el contribuyente la Representación Fiscal expresa que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa del descargo los que fueron refutados y analizados pormenorizadamente, por lo cual el acto es válido.

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

En cuanto a la nulidad, y el planteo de que el Acto se ha dictado en violación a las medidas de emergencia sanitaria que impedían circular y no pudo ejercer adecuadamente su derecho de defensa, sostuvo que la Agencia consideró oportunamente que el Decreto 166/20 al establecer la suspensión de procedimientos o plazos administrativos, deja fuera a aquellos que por su naturaleza resulten impostergables. Así, remite a lo resuelto por las Resoluciones Internas N° 84/20 y 90/20 de ARBA. Sostiene asimismo que el procedimiento de determinación de oficio no

resulta alcanzado por las normas de suspensión de plazos ya que la apertura a prueba se dictó antes de la declaración de la emergencia por pandemia. Dicha Disposición data del 10/2/2020, no constando en las actuaciones que el contribuyente haya producido las medidas de prueba ofrecidas. De allí que la nulidad que intenta debe ser rechazada.

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, el cómputo del plazo del período 2014, comenzó a correr el 1º de enero de 2015, pero habiéndose notificado la Disposición de inicio del procedimiento determinativo y sumarial con fecha 26 de julio de 2019, dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción, operó la causal de suspensión del art. 161, y luego con la Resolución en crisis en fecha 5 de junio de 2020, ha operado la causal de suspensión 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 lo concerniente al ajuste practicado remite a los sostenido por el ad quo en torno a las razones que diera en cuanto a la carencia de territorialidad. Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/06 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como 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. Como tampoco ha acreditado con prueba dicha situación, ya que la inversión de la carga probatoria pesa sobre él.

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

En relación al pedido de error excusable para la multa de omisión considera que no se dan los parámetros para su procedencia y respecto del principio de bagatela solicitado para la multa de

defraudación, tal como lo dispone el art. 71 del CF, el mismo es procedente sólo para las infracciones formales, no sustanciales como es “defraudar” al Fisco.

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

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

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco Provincial.

1) Corresponde en primer término despejar si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblado toda la teoría general del hecho

imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse.

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del

país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN). Sin embargo, en los precedentes mencionados por el apelante, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "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", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...”* (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *“...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)...”*

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la 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) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resultó revocado en instancias superiores, por lo que ya no es de aplicación directa a los supuestos aquí tratados, correspondiendo la aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Consecuentemente, siendo una obligación de liquidación mensual, operando los vencimientos a mediados del mes siguiente, corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del primer mes involucrado en el ajuste (enero de 2014), en el mes de febrero de ese año.

Comienza así el cómputo prescriptivo, el que venció inexorablemente en el mes de febrero de 2019. En marzo y abril se produjeron los vencimientos para los meses de febrero y marzo.

En todos estos supuestos no encontramos en tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas correspondientes a los meses de enero a marzo de 2014, sus accesorios de ley y sanciones.

Paralelamente, según constancias de fs. 154/159 y 160, con fecha 23 de abril de 2019 se notificó a la firma y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo el 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“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”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA – AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de*

*fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.*

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, en relación a las posiciones mensuales abril a diciembre de 2014, el 23/04/2019 se suspende hasta el 23/10/2019, retomando el cómputo pertinente, el que venció sucesivamente en los meses de noviembre y diciembre de 2019, enero, febrero, marzo, abril y mayo de 2020.

Corresponde en consecuencia decretar la prescripción opuesta en relación a las posiciones mensuales abril a octubre de 2014.

Recién entre el 5 y el 12 de junio de 2020 (vide fs. 295/302) se produjo la notificación de la Disposición Delegada en crisis, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 25 de junio de 2020 (vide fojas 1 del Alcance de fs. 304).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la situación prevista en su artículo 2550: *“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los meses de enero a octubre de 2014 debe prosperar, junto a sus accesorios y sanciones; rechazando el resto de la pretensión en este sentido; lo que así Voto.

**2)** El segundo planteado defensorista se enmarca en el pedido de nulidad de la resolución en crisis, por la actuación irregular de ARBA.

El planteo que toma fuerza, es la violación del principio de defensa, en virtud que cuando corrían los plazos de la apertura a prueba dispuesta por Arba en el procedimiento de determinación de oficio, devino la emergencia sanitaria decretada a causa del Covid.19. Sostienen los apelantes de

manera particular, que las medidas probatorias no pudieron llevarse a cabo en virtud de lo normado por el Decreto Nacional 297/20, por la suspensión de plazos acordados por el mismo. A su turno la Representación Fiscal invoca el Decreto PBA 166/20 y las Resoluciones Internas emanadas de ARBA 90 y 132 del año 2020.

Adelanto que los fundamentos que se otorgan al planteo no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

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. doct. 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).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En cuanto a las supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el juez administrativo actuante y la consecuente arbitrariedad del acto, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

Asimismo, tal como expresé in re “Industrias Guidi S.A.C.I.F.”, del 23/11/2017, Reg. 2098: “... *En efecto, ... el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito...*”.

Recordemos que la Provincia de Buenos Aires, dicta el Decreto N° 166/2020 sobre la base del Decreto N° 132/2020 donde se declaró el estado de emergencia sanitaria en el ámbito de toda la Provincia de Buenos Aires por el plazo de ciento ochenta (180) días contados a partir de la fecha de su dictado (12 de marzo de 2020); previendo la adopción de diversas medidas necesarias a los fines de la contención del nuevo coronavirus (COVID19) y/o evitar el contagio y la propagación de la infección en la población. Dentro de dicho marco, y resultado necesario disponer lo conducente a los fines de evitar en lo posible que se vea afectado el normal desenvolvimiento de las tareas que son inherentes a la Agencia de Recaudación; se decretó por su artículo 1° establecer la suspensión de los procedimientos y plazos administrativos, correspondientes a la aplicación del Código Fiscal y la Ley N° 10.707, sin perjuicio de la validez de aquellos que, por su naturaleza, resulten impostergables a los fines de las tareas de recaudación. Paralelamente, en su artículo 3° se dispuso que lo indicado en el artículo 1° no resultará de aplicación, entre otros casos, a las acciones, actos y procedimientos llevados adelante por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, para la determinación de las obligaciones fiscales y aplicación de las sanciones, y el cobro de las mismas, siempre que las acciones se encuentren próximas a su extinción, así como para los procedimientos recursivos previstos en los artículos 115 y 142 del Código Fiscal y a los demás que resulten necesarios a los fines de las tareas de recaudación, en los términos precedentemente indicados. Se faculta además a la Agencia de Recaudación a disponer excepciones, en el ámbito de su competencia, a la suspensión prevista en el artículo 1° del decreto, en consonancia con las dispuestas en el mismo. En dicho marco, es que se dictaron las mencionadas Resoluciones Internas N° 84/20 y sus prórrogas, se consideró esencial a las tareas relacionadas con la recaudación de la Agencia, aquellas inherentes a la suspensión de las causales de prescripción ya que no se habla de una plazo meramente procedimental sino uno de derecho material sustantivo.

Así las cosas, estando próximo a producirse la prescripción de la acción y en salvaguarda del crédito fiscal, es que se advierte en las presentes actuaciones que el plazo de apertura a prueba, cuando es notificado, resulta cercano a la fecha de los Decretos de aislamiento, por ende entiendo una crítica razonada los argumentos de los apelantes; pero tampoco es menos cierto que transcurriendo el mismo (DD SEATYS Nro. 544, de fecha 10 de febrero de 2022, notificada el 13 de febrero y 6 de marzo a la firma), si bien existen constancias a fs. 236/247 del diligenciamiento de oficios, a fs. 248 el perito informa que habiendo transcurrido el plazo para la contestación de los mismos, los contribuyentes oficiados no han contestado los mismos en el plazo acordado, de allí que no puede contestar los puntos de pericia dispuestos en su oportunidad. Ante ello y bajo dichas circunstancias, es que la Autoridad de Aplicación produce el

Acto administrativo en crisis, considerando los Decretos de emergencia dictados, su excepcionalidades y el plazo pronto a fenecer de la prescripción de la acción.

Dentro de este contexto, y a la hora de decidir la cuestión, no puedo dejar de observar que el caso tiene varias aristas particulares precisamente por el lapso de tiempo en el cual se desarrolla, resultando razonable pensar que los contribuyentes oficiados, terceros dentro del procedimiento determinativo no pudieran dar respuesta a los mismos dentro de los plazos que se establecieron, como tampoco se observa pedidos por parte del Agente de reiteración de los mismos, quien entendió que los plazos estaban suspendidos dentro de la situación de la emergencia decretada. Y por otra parte, la Agencia velando por proteger la interés fiscal, y en el marco del Decreto 166/20 y sus resoluciones internas, dicta un Acto, para causar a su entender, la suspensión del plazo prescriptivo por la obligación próxima a fenecer.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que: *“...la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...”* (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G.”).

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así Voto.

**3)** Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore lo que aparece como principal motivo de reclamo, esto es, la procedencia de practicar percepciones ante clientes de extraña jurisdicción, sin inscripción como contribuyentes de esta Provincia.

Podemos ver que esto surge al detectar la fiscalización (vide fs. 163 vta.) un grupo de clientes respecto de los cuales se registraban ventas “a consumidor final”, cuando se trataban en realidad de responsables inscriptos en el IVA o monotributistas, radicados en otras provincias (ver detalle de los mismos a fs. 99).

Recordemos la regulación sobre el particular, contenida en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 (texto según Resolución Normativa N° 13/2013, vigente durante el lapso determinado): *“A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicará en su página web (www.arba.gov.ar) y al que deberán acceder los agentes de percepción a fin de*

*cumplir con las obligaciones a su cargo. Para establecer la alícuota aplicable a cada contribuyente, se utilizará la siguiente tabla conformada de dieciséis (16) grupos, a cada uno de los cuales le corresponderá una alícuota de percepción: ... 8,00% 16 P ... Para determinar la pertenencia del contribuyente a alguno de los grupos se aplicará el mecanismo de cálculo establecido en la reglamentación dictada por esta Autoridad de Aplicación, que se encuentre vigente ... Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes, deberá percibir el Impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota máxima establecida en la tabla detallada con anterioridad, siempre que, tratándose de la adquisición de cosas, locación de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios, la entrega o realización tenga lugar en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires ...” (el subrayado me pertenece).*

Consecuentemente, para fundar la procedencia de la percepción, deberá tenerse por acreditado que la entrega de la mercadería vendida se realiza en territorio bonaerense. Tal extremo es presumido por el Fisco en autos, a partir de un estudio sobre la titularidad de un camión utilizado para el transporte de aquella y la falta de identificación de las facturas de fletes pagados con las operaciones concretas realizadas con los clientes en cuestión.

Corresponde dejar sin efecto esta porción de ajuste. Ello así, tal como lo he expuesto en otras ocasiones (Sala I en autos “SIDERCA SA”, sentencia del 3 de septiembre de 2019; “VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.”, sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras) donde he planteado mi oposición al alcance que se pretende dar a esta obligación, salvo que la entrega o prestación en Provincia se trate de una situación reconocida por el agente de recaudación fiscalizado, o bien se encuentre acreditada fehacientemente por una auditoría directa sobre la documentación relacionada con las operaciones involucradas (facturas, remitos, etc).

Pero principalmente, debe advertirse además que la solución propuesta se enmarca claramente en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales N° 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, plenamente vigentes durante el período de marras y vinculantes en este punto. Recordemos que por la segunda de las nombradas, se modificó la primera en los siguientes términos: “...*Sustituir el texto de la Resolución General N° 3/2010, modificatoria de la Resolución General N° 61/95 y sus complementarias, por el siguiente: “ARTICULO 1°: Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación: ... b) Con relación a regímenes de percepción: ... 2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no*

*mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción. ... Artículo 2° — Las disposiciones de la presente tendrán vigencia a partir del 1° de febrero de 2012...*” (lo subrayado me pertenece).

En consonancia con esta norma, de aplicación obligatoria para los Fiscos involucrados, la Resolución Normativa N° 03/2012 indica claramente que los sujetos mencionados serán incluidos por la Agencia de Recaudación en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0).

Corresponderá, en consecuencia, reliquidar el ajuste de marras, detrayendo las percepciones reclamadas por las operaciones realizadas con estos clientes de extraña jurisdicción (detallados a fs. 99), en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales mencionadas, lo que así voto.

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

Pero otro de los argumentos de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que sostiene el apelante que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar qué a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo: *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo

que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: “... *que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...*”. Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad

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

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. 346) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma e involucrados por la misma en su defensa (vide informativa ofrecida en su recurso), respondiendo su Representación Fiscal a fs. 349/350, quedando demostrada que ha operado la causal indicada, extinguiendo la responsabilidad del Agente de tratas respecto de las operaciones con las firmas VITEMAR S.A (CUIT 30-70156056-2) y ARNEG ARGENTINA S.A. (CUIT 30-58642351-3), las que cumplieron con sus propias obligaciones fiscales.

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 descrita, 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.

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

dos firmas referenciadas, lo que así Voto.

Por lo demás, corresponde ratificar el resto del reclamo de autos, así como el contenido en el artículo 5° del acto apelado (percepciones efectuadas y no depositadas), el que no ha sido objeto de agravio en particular. Así lo voto.

**4)** En torno a los accesorios y sanciones aplicadas (intereses del artículo 96; recargos y multas por Omisión y Defraudación Fiscal, artículos 59, 61 y 62 inc. b) del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando todos sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en “DAASONS S.A.”, Sentencia del 13 de agosto de 2019, Registro 2201, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

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

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1ro: *“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas...Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”*. Asimismo, a través de su artículo 2° se dispuso: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8”, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo. Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte

Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los; ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

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 sustentó para dejar sin efecto los recargos e intereses, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se propone. Así lo declaro.

En cambio, en relación a las operaciones subsistentes, corresponde la aplicación de los recargos del artículo 59, así como los intereses del artículo 96, encontrándose sus formas de cálculo legalmente regladas por el Código Fiscal, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para cálculo. De allí su procedencia.

**5)** Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado con la documentación societaria agregada a fs. 220/224. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Paralelamente, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Antonio Emilio Miralles y Sandra Marchesan.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, 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 de autos con respecto al Sr. Horacio Antonio Emilio Miralles, sobre quien no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, al no documentarse actuación específica alguna de los miembros del directorio en autos en la administración impositiva de la empresa.

Muy distinta es la situación de la Sra. Sandra Virginia Marchesan, a quien el mencionado Sr. Miralles, en representación de la firma de autos, le otorga PODER GENERAL AMPLIO DE ADMINISTRACION Y DISPOSICION con fecha 5 de septiembre de 2013 (ver copia de escritura de fs. 122/126).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a la Sra. Marchesan.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque igualmente podrá cumplirse con la manda de la SCBA al momento de la intimación definitiva del relamo de marras (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal).

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

**6)** Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/13 del Alcance N° 3, agregado a fs. 304, por el Cr. Eduardo Francisco Dehaut en representación y

patrocinio de la firma “ANTONIO MIRALLES S.A.” y de los Sres. Horacio Antonio Emilio Miralles y Sandra Virginia Marchesan, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1522, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de junio de 2020. **2°)** Dejar sin efecto parcialmente la determinación de oficio contenida en el acto apelado, en relación a los meses de enero a octubre de 2014, así como su proporcional de accesorios y sanciones. **3°)** Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación de las diferencias establecidas por el artículo 4° del acto impugnado, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente, solo respecto a las posiciones mensuales noviembre y diciembre de 2014. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del acto apelado sobre el Sr. Horacio Antonio Emilio Miralles y, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas, respecto de la Sra. Sandra Virginia Marchesan. **5°)** Confirmar el citado acto en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada SEFSC N° 1522/20, dictada con fecha 3 de junio de 2020, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar en primer término que comparto lo resuelto por mi colega preopinante, respecto de la procedencia de la prescripción planteada por la apelante contra la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación correspondiente a las obligaciones fiscales del Agente de autos, por las posiciones enero a octubre del período fiscal 2014 (punto 1 del Considerando III de su voto).

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).

Ello, advirtiendo que tales planteos deben ser resueltos con estricto apego a la controversia jurídica suscitada en el marco de las normas invocadas por las partes cuando las mismas resulten ser coincidentes, de manera tal de no romper con el principio de congruencia que rige el proceso en el punto, por lo que corresponde circunscribir el cálculo prescriptivo al plazo quinquenal previsto por el Código Fiscal en su artículo 157. (ver 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 138A)

Ahora bien, en cuanto al tratamiento de la prescripción de las acciones del Fisco para establecer la multa por las percepciones omitidas, resalto que no ha sido objeto de agravio por parte de la apelante, por lo que entiendo que no corresponde que me expida de manera oficiosa.

Establecido lo que antecede, debo seguidamente señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 2 (nulidad), 3 (dejar sin efecto el ajuste fiscal por las operaciones celebradas con clientes de extraña jurisdicción sin inscripción como contribuyentes de Pcia. de Bs. As.), 4 (sanciones) y 6 (Caso Federal), de su voto; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 5 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA 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 citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal 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.

Así lo sostuve en el precedente "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".

Destaqué 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 artículos 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, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el artículo 10 de la Resolución apelada; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/13 del Alcance N° 3, agregado a fs. 304, por el Cr. Eduardo Francisco Dehaut en representación y patrocinio de la firma “ANTONIO MIRALLES S.A.” y de los Sres. Horacio Antonio Emilio Miralles y Sandra Virginia Marchesan, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1522, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de junio de 2020. **2°)** Declarar prescriptas las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales del Agente, correspondiente a las posiciones enero a octubre del período fiscal 2014. **3°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación de las diferencias establecidas por el artículo 4° del acto impugnado, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente, solo respecto a las posiciones mensuales noviembre y diciembre de 2014. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del acto apelado. **5°)** Confirmar el citado acto en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

**VOTO DEL DR FRANCO LUIS GAMBINO:** Atendiendo al análisis de los hechos y por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a la solución que propicia el Dr. Angel Carlos Carballal.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/13 del Alcance N° 3, agregado a fs. 304, por el Cr. Eduardo Francisco Dehaut en representación y patrocinio de la firma “ANTONIO MIRALLES S.A.” y de los Sres. Horacio Antonio Emilio Miralles y Sandra Virginia Marchesan, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1522, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de junio de 2020. **2°)** Dejar sin efecto parcialmente la determinación de oficio contenida en el acto apelado, en relación a los meses de enero a octubre de 2014, así como su proporcional de accesorios y sanciones. **3°)** Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación de las diferencias establecidas por el artículo 4° del acto impugnado, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente, solo respecto a las posiciones mensuales noviembre y diciembre de 2014. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del acto apelado sobre el Sr. Horacio Antonio Emilio Miralles y, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas, respecto de la Sra. Sandra Virginia Marchesan. **5°)** Confirmar el citado acto en las restantes cuestiones que

han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses y sanciones, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2025.05.23 16:12:22 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2025.05.26 14:03:28 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis  
Date: 2025.05.26 14:46:31 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino  
Conjuez Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana  
Date: 2025.05.27 08:40:25 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto  
Secretaria  
Tribunal Fiscal de Apelación



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**  
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

**Providencia**

**Número:** PV-2025-18670500-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Miércoles 28 de Mayo de 2025

**Referencia:** Expediente N° 2360-82935/18, caratulado "ANTONIO MIRALLES S.A."

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-18373593-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2626.---

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS.,  
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234  
Date: 2025.05.28 14:07:11 -03'00'

Maria Laura Garcia Cepeda  
Personal Profesional  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE  
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE  
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234  
Date: 2025.05.28 14:07:12 -03'00'