



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-294637/16 -- “COSAS NUESTRAS S.A.”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-294637 año 2016, caratulado “COSAS NUESTRAS S.A.”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación interpuesto a fojas 264/283, por el Dr. Gastón Armando Miami, en representación y patrocinio de la firma COSAS NUESTRAS S.A., contra la Disposición Delegada (SEATyS SVL) N° 110-228, dictada con fecha 27 de abril de 2018 por la Subgerencia Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

A foja 312 se presenta el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Miami, adhiriendo en todos sus términos al recurso interpuesto en nombre de la empresa.

Mediante el citado acto, obrante a fojas 152/158, se sanciona a la firma referenciada (C.U.I.T. 30-70793738-2), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención) al haber incurrido en la conducta de Defraudación Fiscal, tipificada y sancionada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), por no haber depositado las sumas recaudadas en los meses de mayo, septiembre y octubre (2das. Quincenas) del año 2015, según detalle contenido en su artículo 2°.

Paralelamente, en el artículo 3°, difiere de conformidad con el 2° párrafo del artículo 20 de la Ley 24.769 y modificatorias, la aplicación de la sanción al agente respecto al régimen general de percepción de los períodos 9/2015 y 10/2015.

Por el artículo 4º, aplica una multa del trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado respecto al régimen general de retención, cuyo importe asciende a pesos sesenta y dos mil setecientos ochenta y uno con cincuenta y un centavos (\$ 62.781,51), por haber incurrido en la figura de defraudación fiscal prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal.

Por el artículo 5º, extiende al Sr. Rómulo Gabriel NAZAR la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de la multa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A foja 322 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 324 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de la 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A foja 329, se tiene por acreditado el pago de las contribuciones de ley y se ordena el 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 fojas 332/337 el pertinente escrito de responde.

Finalmente, mediante providencia de fojas 340, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 22/25). Por último, se agrega la prueba documental, se rechaza por innecesaria la prueba informativa ofrecida y se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I. El apelante plantea en primer término la improcedencia de la sanción en virtud de la Ley 14.890 que redujo en un cien por ciento (100%) las multas para las retenciones y percepciones que fueron regularizados en planes de pagos. Alega que si bien dicha dispensa estaba condicionada por la no caducidad de los planes de pago, lo cierto es que la empresa apelante dejó de abonar a causa del imperativo legal contenido en el artículo 16 de la Ley de Concursos y Quiebras, que le impide hacer pagos por causa o título anterior al concurso preventivo de la misma (fecha de presentación 15 de noviembre de 2017).

Afirma, que el incumplimiento posterior al concurso no habilita a declarar la caducidad de los planes de pago.

Luego opone la excepción de prescripción, al haber culminado el plazo de dos años

que establece el Código Penal (art. 62 inc.5), al momento de notificarse la resolución de inicio de procedimiento sancionatorio (15/02/2018). Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Afirma la inexistencia del elemento subjetivo, señalando que no se ha probado la culpa reprochable requerida en la figura infraccional, no existiendo por parte de la sociedad la voluntad e intención dolosa de perjudicar a la Agencia de Recaudación, siendo que la falta de ingreso en término obedeció a dificultades económicas y financieras que originaron un replanteo en la asignación de recursos. Pone de resalto que efectuaron diversos planes de pago para regularizar la situación.

Subsidiariamente, plantea la aplicación del mínimo legal del cincuenta por ciento (50%), a la luz de las circunstancias mencionadas y por ser una carga pública sin ningún tipo de retribución.

Plantea la remisión de las actuaciones al juicio concursal, en virtud del fuero de atracción.

En otro punto impugna la extensión de la responsabilidad solidaria del Presidente de la sociedad, atento no haberse omitido el cumplimiento de los deberes tributarios. Sostiene que la responsabilidad no es objetiva, sino que es menester que el incumplimiento sea imputable a título de dolo o culpa por parte del declarado responsable solidario. Agrega que una postura diferente vulnera lo previsto en la Ley de sociedades comerciales, cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Por último cuestiona la aplicación de la sanción al responsable solidario atento al principio de personalidad de la pena, siendo que solo podría ser sujeto de pena aquél que llevó a cabo la conducta típica antijurídica. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Ofrece prueba documental, informativa y plantea el Caso Federal.

II. Que a su turno la Representación Fiscal, en primer lugar efectúa una aclaración preliminar, señalando que tal como se dispuso en el art. 2 del acto se difirió la aplicación de la sanción respecto a los períodos 9 y 10 del 2015 (régimen general de percepción). Luego, informa que ha iniciado denuncia penal también por las retenciones de los períodos 09/2015 2da. quincena y 10/2015 2da. quincena, sancionadas en el presente, en el marco del Régimen Penal Tributario -expediente N° 22700-4739/2016- caratulándose como IPP 06-00-030031/18-18/00 de fecha 31/07/2018, cuyo trámite se sustancia por ante la Unidad Funcional de Instrucción y Juicio N° 17.

Luego, continúa rechazando el planteo de prescripción, indicando que en el caso

resultan aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años para aplicar las sanciones, a partir del 1° de enero siguiente al año en que hubieren tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales. En el caso, el período más antiguo año 2015, inició el 1 de enero de 2016 y su cómputo se encuentra suspendido por el dictado de la Disposición Delegada el día 27/04/2018.

En relación a las posiciones cuya sanción es de aplicación diferida (9 y 10 del año 2015) y a las denunciadas en la causa penal mencionadas en la aclaración preliminar, de conformidad al artículo 81 del Código Fiscal, se suspende el curso de la prescripción desde la interposición de la denuncia penal hasta la firmeza de la sentencia judicial en dicha causa.

Aclara que el acto sancionatorio ha sido dictado con fecha 27/04/2018 y la denuncia interpuesta con fecha 31/07/2018, razón por la cual el mismo resulta válido. Asimismo señala que respecto a la posición 5/2015 2da. Quincena -retención- corresponde confirmar dicha sanción debido a que no existe denuncia penal a su respecto.

En cuanto al agravio que propone la improcedencia de la sanción aplicada ante la caducidad de los planes de pago formulados en el marco de la Ley 14.890 y la suspensión de pagos de los mismos, señala que la Resolución Normativa N° 03/2017 previó con específicas particularidades la caducidad y pérdida de los beneficios ante la falta de pago, circunstancias verificadas en el presente caso. Agrega que el artículo 16 de la Ley de concursos y quiebras prescribe que el síndico debe pedir autorización judicial para poder continuar con los planes de regularización de deuda, situación que no surge de autos.

Argumenta que no constituye causal eximente de la sanción, la alegada crisis económica-financiera que atravesaba la empresa. Asimismo, que dicha situación no obstaculiza el reclamo efectuado al responsable solidario, ya que se está ante dos vínculos independientes entre sí.

Confirma la graduación de la multa, afirmando que el Fisco ha graduado la misma dentro de la escala legal prevista en el artículo 62 del C.F., conforme fojas 260 vta. del acto en crisis.

En relación a la apertura del concurso preventivo y oportuna remisión al fuero de atracción se remite a las conclusiones plasmadas en el acto apelado.

Luego, en respuesta a los agravios relacionados con la extensión de responsabilidad solidaria, destaca que la solidaridad prevista en el C.F. no reviste carácter sancionatorio o represivo, sino el resguardo de la deuda solidaria. En relación a la extensión de responsabilidad por el pago de multas, destaca lo establecido en el

artículo 63 del código de rito.

Sustenta la autonomía del derecho tributario, con cita del art. 121 de la Constitución Nacional, y en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 señala que en la causa “Raso” la Suprema Corte provincial no ha conformado la mayoría para declarar la inconstitucionalidad de la mentada norma, sino que rechazó el recurso por otros argumentos. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Finalmente, con relación al planteo del caso federal, señala que se tendrá presente en el momento procesal oportuno.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Que conforme ha quedado planteada la controversia relativa a establecer la viabilidad de la multa por defraudación aplicada a la firma “COSAS NUESTRAS S.A.”, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde decidir si la Disposición Delegada (SEATyS SVL) N° 110-228/2018, se ajusta a derecho.

1. Sobre el punto, se observa que el acto apelado le otorga distinto tratamiento a la infracción cometida. Por el artículo 3° y de conformidad a la prejudicialidad prevista en el art. 20 de la ley 24.769, la Autoridad de Aplicación difiere la aplicación de sanción respecto de los períodos 9 y 10 de 2015 del Régimen General de Percepción, hasta tanto sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. Y por el artículo 4°, aplica una multa del trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado, por no haber depositado en los plazos establecidos, las sumas recaudadas respecto al Régimen General de Retención en los períodos 05/2015 2da. quincena, 09/2015 2da. quincena y 10/2015 2da. quincena.

Sin embargo, la misma Agencia a fojas 333, al efectuar su responde, manifiesta como “aclaración preliminar” que la denuncia penal también fue efectuada por las retenciones de los períodos 09/2015 2da. quincena y 10/2015 2da. quincena, sancionadas en el presente, en el marco del Régimen Penal Tributario -expediente N.º 22700-4739/2016- caratulándose como IPP 06-00-030031/18-18/00 de fecha 31/07/2018 (ver detalle de fojas 331).

Al respecto tengo presente que el artículo 20 de la Ley 24.769 (texto sustituido por el artículo 17 de la Ley N° 26.735) establece que *“La formulación de la denuncia penal no suspende ni impide la sustanciación y resolución de los procedimientos tendientes a la determinación y ejecución de la deuda tributaria o de los recursos de la seguridad social, ni la de los recursos administrativos, contenciosos-administrativos o judiciales que se interpongan contra las resoluciones recaídas en aquéllos. La autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que sea dictada la sentencia definitiva en sede penal. En este caso no será de aplicación*

lo previsto en el artículo 74 de la Ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones o en normas análogas de las jurisdicciones locales. Una vez firme la sentencia penal, la autoridad administrativa aplicará las sanciones que correspondan, sin alterar las declaraciones de hechos contenidas en la sentencia judicial".

En ese contexto, teniendo en cuenta que la denuncia penal se instó con fecha 31 de julio de 2018 (conforme fojas 330), y la Disposición Delegada en esta instancia recurrida, se dictó el 27 de abril de 2018, de acuerdo a lo dispuesto por la citada norma, el proceder del Fisco no resultó el adecuado, pues no debió incluir en la denuncia penal las posiciones por las que ya había iniciado el procedimiento sumarial, o bien no aplicar multa alguna si su voluntad era denunciar.

Es así que, a la luz de los fundamentos que sustentan la "prejudicialidad" prevista en la Ley Penal Tributaria, tendiente a que el accionar sancionador del Fisco no se contradiga con la decisión de la justicia penal, deviene inoficioso distinguir si la denuncia es anterior o posterior a la sanción administrativa.

En orden a ello, sin perjuicio de los efectos sobre la prescripción y las posibilidades futuras de aplicarla, corresponde revocar la sanción respecto de los períodos 09/2015 2da. quincena y 10/2015 2da. Quincena -Régimen General de Retención, que fueron incluidas en su citada denuncia penal, lo que así declaro (En sentido similar, Sala II en autos "ELT ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4 de febrero de 2014 y en autos "ARCA DISTRIBUCIONES S.A.", Sentencias del 21 de mayo de 2015 y del 7 de noviembre de 2019, entre otras. Sala III en autos "MERIDIAN SA", Sentencia del 8 de mayo de 2017).

2. Que sentado lo expuesto, corresponde el tratamiento en relación al período 05/2015 2da. quincena del Régimen General de Retención, que no fuera objeto de denuncia penal.

En primer término abordaré la alegada prescripción, adelantando que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el recién el 1° de enero de 2021, y que previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 inciso b) de aquél con el dictado del acto ahora apelado el 27/04/2018.

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.

Así las cosas, debe traerse al análisis el artículo 62 del Código Penal, que en su parte pertinente dispone: “*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: ... 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

Paralelamente, observando si existe alguna causal suspensiva o interruptiva de dicho plazo (Artículo 67 de dicho código, encuentro que para el período en análisis, el vencimiento para ingresar las sumas recaudadas y no depositadas operó el **12 de junio de 2015**, mientras que el inicio del procedimiento sumarial (Disposición N° 110-875 de fecha 16/12/2016), recién es notificada con fecha **8 de febrero de 2018** (ver foja 252), luego de haber transcurrido el lapso bianual referenciado y sin que se verifique ni se alegue por la Representación Fiscal, en tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción.

De hecho, el acogimiento al plan de pagos referenciado por la apelante que fuera formulado en el marco de la Ley 14.890 y la Resolución Normativa N° 03/2017 intentando regularizar lo adeudado, fue consolidado con fecha 29/06/2017 (ver fojas 101, 105, 107), también habiendo transcurrido el plazo bianual referido.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta aceptable la defensa de prescripción intentada, bajo una doctrina que no comparto en absoluto, mas debo acatar. Así dejo expresado mi voto.

Paralelamente, ante lo expuesto, entiendo que deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos, lo que así declaro.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 264/283, por el Dr. Gastón Armando Miami, en representación de la firma COSAS NUESTRAS S.A., al que adhiere a fojas 312 el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio, contra la Disposición Delegada (SEATyS SVL) N° 110-228, dictada con fecha 27 de abril de 2018 por la Subgerencia Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto apelado, con el alcance expuesto en el Considerando III de la presente. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: En virtud de la controversia planteada en estas actuaciones y sometida a consideración de este Cuerpo, adhiero a la propuesta resolutive del Vocal instructor, remitiendo a los argumentos y a las consideraciones que expusiera en mis votos en las sentencias de esta Sala II, in re “CONSCA SA”, de fecha 22 de agosto de 2023, Registro N°3384 y “TREND MILL SA” de fecha 22 de noviembre 2023, Registro N°3430, en relación a la prejudicialidad de algunos de los periodos comprendidos en el acto.

Respecto a la prescripción de la sanción aplicada, por razones de brevedad, refiero a los fundamentos brindados en mi voto para la causa “Frigorífico Villa de Mayo SRL” (Sala II, sentencia de fecha 12 de abril de 2023, Registro N° 3317), lo que así declaro.

Voto del Dr Jorge Saverio Marinata: En disidencia: Que la Constitución Nacional distribuye territorial y materialmente competencias constitucionales tributarias en el marco del estado federal, atribuyendo recursos directos a las provincias y CABA e indirectos en forma concurrente entre Nación, Pcias y CABA, donde la facultad que nación asuma con exclusividad competencia material y territorial en tributos directos o indirectos, habilita la aplicación del régimen federal de coparticipación (conf. art. 75 inc. 2° apartados 2, 3, 4 y 5 de la Constitución Nacional, prohibiendo la creación de tributos subnacionales análogos a los coparticipados, conf. art. 9.b Ley 23.548, CSJN “*Aerolíneas Argentinas*”, sent. 13/11/86, entre otros).

Que bajo dicho esquema legal, las Pcias y CABA mantienen la competencia administrativa jurisdiccional no delegada (conf. arts. 121, 126 y ccdtes. de la Constitución Nacional) para reglamentar el cumplimiento de obligaciones administrativas de dar (pago de tributos), de hacer (presentar DDJJ) y de no hacer (no obstaculizar el poder de policía de control fiscal) en materia tributaria, cuyo incumplimiento habilita la sustanciación de un sumario administrativo donde se asegure al contribuyente un debido proceso adjetivo, el cual puede concluir con la aplicación de una sanción administrativa, donde el bien jurídico protegido es la regularidad y continuidad de la administración, control y recaudación presupuestaria, definiendo así una sanción de orden que resguarde el sistema, la cual puede ser de multa (que tensiona con la garantía de propiedad) o clausura (que tensiona con la garantía de libertad de trabajo).

Que la evolución Jurisprudencial de la Corte Suprema de la Nación incorporó desde el precedente “*Parafina del Plata*”, sent. de fecha 02/09/1968, (Fallos 271:198), a la garantía del debido proceso adjetivo y sustantivo, al resolver que las sanciones administrativas de origen tributario por incumplimiento a obligaciones formales y materiales establecidas para garantizar el cumplimiento del deber de colaboración e

instrumentar la formación de bases de datos de la administración, el control fiscal y el cumplimiento de la obligación tributaria de pago, cuyo núcleo contiene un claro interés público presupuestario, si bien han sido instrumentadas para el ordenamiento de conductas de contribuyentes y demás responsables en el marco de una protección orgánica de la dinámica administrativa, generando en paralelo recursos de ordenamiento, no son objetivas ni de aplicación automática, habilitando la incorporación de un modelo de presunciones por culpa o dolo rebatibles por el contribuyente o responsable mediante prueba en contrario, introduciendo así el tratamiento del elemento subjetivo de responsabilidad y con ello las causales exculpatorias de responsabilidad personal, tales como son caso fortuito, fuerza mayor, error de hecho, error de derecho y estado de necesidad exculpatorio, incorporando al procedimiento con dicho estándar legal, el tratamiento de conductas individuales que pueden romper con la presunción de culpa o de dolo por incumplimiento a la obligación de dar, hacer o no hacer que pesa sobre el contribuyente o responsable, cuya presunción debe ser desvirtuada por el contribuyente o responsable en el marco de un procedimiento que asegure el debido proceso adjetivo y sustantivo.

Que desde el control de convencionalidad incorporado con el precedente CSJN “Mazzeo”, del 13/07/2007, el Pacto de San José de Costa Rica establece en su art. 8.1 (vía garantía de tutela judicial efectiva del art. 75 inc. 22° de la Constitución Nacional), que toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

Que en el presente caso ventilado ante un Tribunal especializado en materia Tributaria, no estamos ante una conducta que se pueda encriptar típicamente en alguna figura delictiva descrita por el Código Penal de la Nación, referencia desde donde se habilita en el marco de tipos delictivos taxativos y cerrados, aplicar el instituto de prescripción para las figuras delictivas descritas en el Código Penal de la Nación, cuya sanción fuese para dicha figura delictiva la aplicación de una pena de multa.

Que el caso analizado trata como descripción objetiva, una infracción no delictual de naturaleza penal por presunto incumplimiento de una obligación administrativa formal culposa descrita en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, conforme competencia material atribuida desde los arts. 16, 75 inc. 2°, 121, 126 y ccdtes. de la Constitución Nacional, y arts. 103 y ccdtes. de la Constitución Provincial), la cual se instituye desde el criterio de razonabilidad que incorpora el

interés público involucrado, cuya debida sustanciación con el presunto infractor para garantizar su derecho de defensa, habilita concluir dicho procedimiento con la aplicación de una sanción de multa por constatar el incumplimiento a una obligación administrativa.

Que como se adelantó más arriba, el incumplimiento objetivo a una obligación administrativa con sanción de orden aplicada en forma directa sobre el contribuyente, fue declarado por la Corte Suprema de Justicia inconsistente con la garantía de debido proceso legal, debiendo por ello evolucionar hacia una presunción de culpa o dolo por incumplimiento a una obligación administrativa de dar, hacer o no hacer, rebatible por el contribuyente mediante prueba en contrario.

Que el incumplimiento por un contribuyente o responsable a una obligación administrativa de dar, hacer o no hacer, en tanto bien jurídico protegido en la ley local, hace presumir el no cumplimiento a una carga pública, incumpliendo el deber de colaboración, información, control y pago que pesa sobre el contribuyente o responsable para con la administración, habilitando con dicho estándar, la sustanciación de un procedimiento administrativo que asegure el derecho a defensa y ser oído, donde las figuras infraccionales no delictuales involucradas, fuesen por omisión formal o material, retardo o defraudación, resistencia pasiva, etc., de naturaleza penal no delictual, (cfme. CSJN *"Parafina"*, antes tratado), no han sido descriptas entre los tipos delictivos definidos por el Código Penal de la Nación, entendiéndose por ello que no se encuentran alcanzadas por el modelo de prescripción establecido para la sanción de multa vinculada a delitos tipificados por el Código Penal de la Nación, donde la razonabilidad del plazo de prescripción administrativo se vincula con el interés público presupuestario involucrado por incumplimiento a una obligación administrativa que puede ser financiera o no financiera, donde esta última fue incorporada para el mero ordenamiento de conductas tributarias.

Que en el momento de tratar incumplimientos a obligaciones administrativas que prevén la sustanciación de un procedimiento donde el contribuyente tiene la carga de romper la presunción de incumplimiento por culpa o dolo, el cual puede concluir aplicando sanciones infraccionales no delictuales de naturaleza penal que involucran interés público, resulta necesario distinguir la garantía constitucional de debido proceso adjetivo instrumentada desde CSJN *"Parafina del Plata"* para las infracciones no delictuales de naturaleza penal, con el instituto de prescripción liberatoria para delitos tipificados en el Código Penal de la Nación, referencia desde donde el precedente de CSJN *"Alpha Shipping SA"*, sent. del 07/03/2023, aplica a los incumplimientos administrativos formales o materiales, culposos o dolosos de origen tributario (en tanto descripciones infracciones no delictuales sancionadas con multa o clausura que previo a su aplicación deben resguardar un debido proceso

adjetivo), el instituto de la prescripción descripto para los delitos tipificados en el Código Penal de la Nación, conciliando dicho modelo de fuente legal interpretado para la prescripción en acciones y penas delictivas, con la interpretación elaborada por la CSJN en el precedente “*Filcrosa*”, sentencia de fecha 30 de septiembre de 2003, para prescripción de obligaciones civiles en general.

Que lo expuesto advierte que resulta necesario distinguir entre la prescripción de una acción penal prohibida, descrita como tipo delictivo cerrado en el Código Penal de la Nación, y la prescripción por incumplimiento del contribuyente o responsable a una obligación administrativa de hacer, no hacer o dar, con interés público, descrita en la ley local como una acción infraccional no delictual de naturaleza penal, para abordar en el caso concreto una solución, incorporando dicha distinción.-

Que sin abordar dicha distinción, la CSJN confirmó en el caso “*Alpha Shipping SA*” un estándar interpretativo plano para el instituto de prescripción, equiparando analógicamente la fuente legal establecida para la prescripción de obligaciones tributarias de dar, hacer o no hacer, para la prescripción de la acción o sanción por obligaciones administrativas presuntamente incumplidas, para la prescripción de delitos descriptos en el Código Penal de la Nación y para la prescripción de obligaciones Civiles en general, confirmando con dicho estándar interpretativo la línea trazada desde CSJN “*Filcrosa*”, donde el Poder Constituyente delegó en el Poder Constituido la sanción de los códigos de fondo, incorporando en éstos últimos al instituto de la prescripción, sin tampoco explicar cómo esta interpretación judicial, anclada en el art. 75 inc. 12° de la Constitución Nacional, concilia con el art. 75 inc. 2° de la misma Constitución Nacional, en tanto éste último distribuye competencias materiales y territoriales tributarias, reservando en las legislaturas provinciales desde los arts. 121, 126 y ccdtes. de la Constitución Nacional, todo el poder no delegado al Congreso de la Nación, entre los que se encuentra reglamentar el cumplimiento o incumplimiento de obligaciones administrativas con origen tributario, de interés público presupuestario, lo cual permite abrir esta ventana de debate desde el modelo de control difuso, conforme fue establecido por la CSJN en el precedente “*Cerámica San Lorenzo*”, Fallos 307:1094 por el aporte al caso de nuevos argumentos interpretativos.

Que en paralelo, la Jurisprudencia comparada subnacional nos ilustra en “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”, sentencia de fecha 17/11/2003, un antecedente donde el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires analiza un caso de prescripción especial establecido para los contribuyentes no inscriptos (10 años), es decir contribuyentes que debiendo estar inscriptos no lo estaban, para salir de la ingeniería legal interpretada por la CSJN en “*Filcrosa*” con sustento en la autonomía dogmática que como rama de derecho sostiene al derecho público

provincial tributario respecto del Derecho Civil (cfme. arts. 75 inc. 2º, 129 y ccdtes. de la Constitución Nacional), donde dicho Tribunal Superior sostuvo la postura que privilegia la autonomía del derecho tributario local al entender que, si la normativa local puede regular todo lo relativo al nacimiento de la obligación tributaria, también puede regular todo lo relativo a su exigibilidad y extinción, involucrando las funciones no delegadas, referencia desde donde la legislatura provincial tiene atribuida competencia material para regular el ámbito de prescripción por incumplimiento a obligaciones administrativas de dar, hacer o no hacer, en tanto conforman descripciones jurisdiccionales legales por incumplimientos de obligaciones administrativas, no delitos, a los que se aplican sanciones infraccionales no delictuales de naturaleza penal, en línea con la garantía del debido proceso adjetivo, de lo contrario el Poder Constituido hubiera incluido a las obligaciones administrativas de dar, hacer o no hacer, como figuras delictivas en el Código Penal de la Nación.-

Que seguidamente, en el precedente CSJN "*Bottoni*", sent. del 6 de diciembre de 2011, el Alto Tribunal de Justicia de la Nación rechaza el antecedente emitido por el TSJCABA en "*Sociedad Italiana de Beneficencia*", confirmando para el caso la interpretación efectuada por la CSJN para el caso "*Filcrosa*", confirmando también con dicha interpretación jurisprudencial *que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho.*

Que desde el 1º de agosto de 2015, el Código Civil y Comercial de la Nación incorporó en su art. 2532 una delegación de funciones a las Legislaturas subnacionales para regular el plazo de prescripción en materia tributaria, conciliando dicha delegación con la distribución de competencias constitucionales tributarias descriptas en el art. 75 inc. 2º de la misma Constitución Nacional, con el antecedente TSJCABA en "*Sociedad Italiana de Beneficencia*" y con las reservas jurisdiccionales en materia de derecho público subnacional instrumentadas en un estado federal desde los arts. 121, 126 y ccdtes. de la Constitución Nacional, desnaturalizando por contradicción, la interpretación efectuada por la Corte Suprema en el caso "*Filcrosa*" respecto a dicho instituto, en tanto la CSJN interpretó para dicho caso, que la prescripción es un instituto general del derecho regulado únicamente por el Congreso Nacional en la norma de fondo.

Que lo expuesto advierte desde el art. 2.532 del Código Civil y Comercial de la Nación, una delegación a las Legislaturas locales para regular el plazo de prescripción tributario, referencia desde donde consagra el ámbito de aplicación del instituto de prescripción, admitiendo que, en materia de prescripción, son aplicables reglas locales, antecedente legal que necesariamente nos lleva a revisar el camino recorrido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto al tratamiento del

instituto de la prescripción tributaria, como materia de derecho público local, referencia desde donde la delegación preindicada, modifica sustancialmente la doctrina CSJN “*Filcrosa*” dado que un poder constituido –como lo es el Congreso de la Nación-, no puede reintegrar competencias asignadas a dicho poder por el constituyente al momento de dictar el texto constitucional, por ello el núcleo de análisis en CSJN “*Alpha Shipping*” (cuando asume respecto al instituto de prescripción la doctrina CSJN “*Filcrosa*”), es abordar en paralelo, el tratamiento de la delegación que el art. 2532 del CCyCN hace hacia las Legislaturas locales, por tratarse de una capacidad, competencia o función no delegable que, en ingeniería de la Corte Suprema de Justicia, el Constituyente atribuyera únicamente al Congreso Nacional, conforme lo resolviera y confirmara desde el precedente “*Filcrosa*”.-

Que admitida por hipótesis la validez de la delegación por el Poder Constituido en la norma de fondo a las Legislaturas locales para que éstas regulen el plazo de la prescripción tributario, la misma puede tener como límite el plazo genérico o general de prescripción del art. 2560 del CCyCN, que es de cinco años, referencia desde donde este plazo genérico de prescripción puede configurar un límite a la delegación formulada, con la salvedad aportada por el propio art. 2560 del CCyCN, en tanto ***excluye del referido límite general los casos en que la legislación local hubiere previsto uno diferente, admitiendo que las legislaturas locales tienen competencia material para regular un plazo diferente al plazo general de prescripción instituido en la norma de fondo.***-

Que partiendo entonces de la tensión que advierte por un lado la delegación instrumentada con el art. 2532 CCyCN, y la habilitación admitida por el art. 2560 del CCyCN para fijar por la legislatura local un plazo general de prescripción tributaria; frente a la doctrina CSJN “*Filcrosa*”, aplicada por la CSJN en “*Alpha Shipping SA*”, cuando entiende que la prescripción es un instituto general del derecho regulado únicamente por el Congreso Nacional en la norma de fondo, surgen estas preguntas *¿es la prescripción de obligaciones tributarias y la prescripción al incumplimiento de obligaciones administrativas con origen tributario, un instituto general de derecho que en interpretación de la Corte Suprema el Constituyente delegó con exclusividad al Constituido en la regulación de los Códigos de fondo?; ¿la delegación a las Legislaturas locales instrumentada por el art 2532 del CCyCN, sumado a la habilitación de plazo general de prescripción tributaria para el derecho público local admitida por el art. 2560 del CCyCN desvanecen el holding de Corte Suprema “Filcrosa” cuando el Alto Tribunal interpreta que la prescripción es un instituto regulado por el Constituido únicamente en los códigos de fondo?*

Que los antecedentes jurisprudenciales y legislativos e interrogantes preindicados ameritan un profundo estudio del instituto bajo análisis para evitar una aplicación

directa, de oficio o automática del holding CSJN “*Alpha Shipping SA*” al caso concreto.

Que por ello y en el marco del modelo de control judicial difuso, el aporte al caso concreto de nuevas regulaciones legislativas que aplican al caso e incorporan nuevos elementos de convicción como los aquí expuestos, habilitan apartarse de la doctrina sentada en el precedente CSJN “*Alpha Shipping SA*” antes tratado, para abordar el presente caso desde el modelo de control difuso, en línea con la habilitación descripta por el precedente CSJN “*Cerámica San Lorenzo*” antes tratado, quedando así sustentada la presente disidencia.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 264/283, por el Dr. Gastón Armando Miami, en representación de la firma COSAS NUESTRAS S.A., al que adhiere a fojas 312 el Sr. Rómulo Gabriel Nazar, por derecho propio, contra la Disposición Delegada (SEATyS SVL) N° 110-228, dictada con fecha 27 de abril de 2018 por la Subgerencia Vicente López de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto apelado, con el alcance expuesto en el Considerando III de la presente. Regístrese, notifíquese y devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-294637/16 "COSAS NUESTRAS S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-17716616-GDEBA-TFA ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3661 .-