



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 2360-153743/2014 --- "JUKI SACIFIA".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-153743, año 2014, caratulado "JUKI SACIFIA".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 3255/3275, por el Cr. César Roberto Litvin en carácter de apoderado y patrocinante de la firma "JUKI SACIFIA" y del Sr. Arturo Scalise, contra la Disposición Delegada N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 3123/3143, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma de marras (C.U.I.T. 33-52328758-9) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2013, estableciéndose por el artículo 6° diferencias adeudadas por omitir actuar parcialmente en tal carácter, que ascienden a un monto de Pesos cuatro millones setecientos once mil trescientos ochenta y cinco con veintinueve centavos (\$ 4.711.385,29), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias) y los recargos del artículo 59 inciso f), del mismo plexo legal, equivalentes al 60% del impuesto involucrado con más sus intereses (conf. artículo 9° del acto apelado). Se aplica al agente por artículo 7°, una multa equivalente al cincuenta por ciento (50 %) del monto del impuesto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo del Código Fiscal. Asimismo, por artículo 10, se establece que responde de manera solidaria e ilimitada con el

agente de autos, por el pago del gravamen, sanciones e intereses, el Sr. Arturo Scalise, de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2) y 4), 24 y 63 del citado plexo legal.

A fs. 3317 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose la causa para su instrucción a fs. 3319, a la Vocalía de la 5ta. Nominación. En orden a ello, se hace saber que conocerá la Sala II.

A fojas 3322, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal (conforme lo previsto en el artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 3324/3333.

A fs. 3344 se tiene por agregada la presentación realizada por el Cr. César Roberto Litvin, en su carácter de apoderado y patrocinante de la firma JUKI SACIFIA (fs. 3336/3340), mediante la cual hace saber que ha sido decretada la quiebra de la firma, encontrándose la misma en trámite ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 8, Secretaría N° 16 de la C.A.B.A. y solicita que se cite al síndico desinsaculado a fin de que tome la intervención que le corresponde.

A tenor de la documentación obrante a fs. 3342/3343, se notifica al síndico designado a fin de que tome la intervención de su competencia. A fojas 3348 se tiene por presentada y parte a la Sindicatura designada y por constituido el domicilio procesal.

A fs. 3354, en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inc a) apart 3° del Decreto Ley 7603/70, se dispone como Medida Para Mejor Proveer, librar oficio a ARBA a los fines de que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste, que allí se detallan, han presentado sus declaraciones juradas y pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos de corresponder, por el período fiscal 2013, constando la respuesta a fs. 3362/3369.

Por último, a fs 3376 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 Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 24/25). En materia probatoria, se rechaza la prueba pericial contable ofrecida, por resultar innecesaria para la resolución de la causa. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), medida que ha quedado consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- La recurrente invoca la prescripción de las facultades del Fisco para exigir las diferencias de impuesto verificado, aplicar sanciones y

recargos, por aplicación del Código Civil. Expresa que tanto el plazo de prescripción como las causales de interrupción/suspensión e inicio del cómputo de la misma, se encuentran regulados en dicho Código y que cualquier ordenamiento que legislara en forma diferente sería inconstitucional. Señala que las facultades para reclamar por eventuales diferencias por los períodos 01/2013 a 11/2013 han prescripto, toda vez que el plazo para la prescripción del período fiscal 11/2013, comenzó a correr en diciembre de 2013 y que así los cinco años con los que el Organismo contaba para determinar obligaciones y sancionarla culminó indefectiblemente en diciembre de 2018. Sostiene la prescripción de las facultades del Fisco Provincial para aplicar recargos y multas respecto de los períodos fiscales 01/2013 a 12/2013 señalando que ese plazo comenzó a correr el 01/2014 y que por lo tanto, el plazo de prescripción bienal para aplicar sanciones culminó el 01/2016. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema.

Alega la inconstitucionalidad del régimen de recaudación. En ese sentido, expresa que una carga pública puede ser únicamente establecida por ley y en virtud de ello el Fisco se encuentra imposibilitado de establecer un régimen de recaudación por medio de una resolución administrativa.

Sostiene que la Disposición Normativa B 1/04 establece un método de percepción que afecta el hecho imponible del impuesto, esto es, elementos estructurales del impuesto que deben venir establecidos por ley formal, infringiendo así el principio constitucional de legalidad. Considera que por ello el acto recurrido debe ser revocado.

Afirma que si el destinatario del tributo es el prestador de servicio o vendedor del bien, el hecho imponible será la actividad que presta o explota, mientras que si el destinatario legal es el adquirente, el hecho imponible será la adquisición a título oneroso.

Plantea la nulidad del procedimiento determinativo, alegando que el Fisco en ningún momento verificó si los sujetos respecto de los cuales no se realizaron percepciones habían cumplido con el pago del tributo. Ello, teniendo en cuenta que los agentes de recaudación son designados en función de una carga pública y deben recibir del destinatario legal tributario un monto dinerario que deben ingresar al Fisco.

Señala que deberían detraerse todas las operaciones cuya entrega se produjo fuera de la provincia de Buenos Aires (mediante la modalidad de venta directa) por el principio de territorialidad y, también los contribuyentes que no se encontraban en el padrón, pues no tenían dada de alta la jurisdicción de esta provincia. Declara que teniendo en cuenta el domicilio fiscal de los clientes, la firma sabía que el destino final de los bienes no era la provincia de Buenos Aires y por ello, no debía realizar

percepción alguna. Solicita se revoque el acto discutido.

Señala que la firma aportó la prueba conducente a efectos de demostrar que algunos sujetos no percibidos no se tomaron el pago a cuenta ajustado en sus declaraciones juradas, motivo por el cual ingresaron el impuesto correspondiente. Cita jurisprudencia.

Considera improcedente el ajuste respecto de operaciones realizadas con las firmas Q-Siete S.R.L, Lipara Rodrigo S.R.L, Cycle Center S.A., Winbishi Motors S.A., Melany Trading S.A. y Penta Air S.A., ya que el Fisco no dio lugar a la prueba ofrecida alegando que la misma no cumplía con lo dispuesto en el Informe 208/06, en tanto las certificaciones no contenían la indicación del libro, tomo y folio donde se encuentran registradas las operaciones. Considera que tal exigencia resulta arbitraria, ya que el informe citado no requiere esa precisión y que el Fisco pretende agregar requisitos aún a sus propias normas, resultando ello desproporcionado y arbitrario.

Califica de ilegítima la multa y recargos aplicados por falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo del tipo infraccional. Invoca la figura del error excusable.

Sostiene la improcedencia de los intereses determinados. Expresa que los mismos necesitan la configuración de dos elementos: que exista un retardo y que el mismo sea imputable a título de culpa por parte del contribuyente. Argumenta que no existió mora.

Sostiene la ilegitimidad de la atribución de la responsabilidad solidaria; expresa que es a título represivo y, por ende, su aplicación no es objetiva, sino que requiere la presencia del elemento subjetivo, el dolo o culpa, para lo cual debe evaluarse la conducta del responsable. Plantea la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria. Cita el Fallo Raso.

Ofrece prueba pericial contable. Hace reserva de Caso Federal.

II.- Que, a su turno la Representación Fiscal, señala que el recurrente reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis.

Respecto al planteo de nulidad articulado, indica que resulta improcedente, toda vez que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz y que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y

solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Señala que el para fundar su planteo nulitivo la recurrente alega que la fiscalización no verificó si los sujetos omitidos ingresaron el impuesto correspondiente, lo cual es impropio, ya que las obligaciones del Agente son de tipo sustancial, no formal, en tanto se encuentra a su cargo la efectiva recaudación del tributo en nombre del Fisco y su incumplimiento torna viable el reclamo, siendo suya la carga de la prueba para eximirse. Agrega que la inobservancia de las obligaciones impuestas al agente impide el efectivo ingreso del tributo a las arcas fiscales, lesionando el erario fiscal de manera directa.

Respecto a la prescripción opuesta, confirma la postura Fiscal y señala que en las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, ese 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. Resalta que en dicha materia devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esa Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo en el caso de los Agentes de Recaudación, el 1° de enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar. Sobre el particular, expresa que para el período fiscalizado - 2013- el plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2014 y se encuentra suspendido desde la fecha de notificación de la Disposición Delegada que contiene la intimación de pago, practicada al domicilio constituido de la firma, en fecha 13 de diciembre de 2018, hasta los 90 días posteriores a que esa Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Cuerpo hubiere dictado sentencia.

En cuanto a la prescripción de la multa y recargos, manifiesta que se aplican idénticas consideraciones y que resultaría carente de sentido pensar que se ha pretendido excluir de la previsión del artículo 157 del Código Fiscal a una pena (recargos) que resulta casi exclusiva de la legislación fiscal local y no así a las restantes (multas, clausuras, etc) que tienen recepción en la ley de fondo.

En cuanto a los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados, deja sentado que resultan una cuestión vedada a la instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

En cuanto a la ilegalidad del régimen de percepción alegado, sostiene que se encuentra establecido en los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal, facultándose a la Autoridad de Aplicación a designar a las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos que deriven o puedan derivar en ingresos alcanzados por el impuesto, en especial aquellas que por su actividad estén vinculadas a la comercialización de productos

alimenticios, bienes en general o faciliten sus instalaciones para el desarrollo de actividades gravadas por el impuesto, como agentes de percepción de sus compradores de bienes y/o servicios, operando estas percepciones a cuenta del impuesto que en definitiva corresponda abonar al sujeto objeto de las mismas. Cita jurisprudencia.

En relación al ajuste de operaciones sobre las que la recurrente alega que su entrega se produjo fuera de la provincia de Buenos Aires por realizarse con la modalidad de venta directa, señala que en el artículo 333 de la Disposición Normativa serie B 01/2004 se indican los elementos que caracterizan dicha figura y que los mismos no se corresponden con la modalidad operatoria llevada adelante por la firma ni con las manifestaciones y elementos arrimados en la etapa de fiscalización.

En relación con las operaciones efectuadas con sujetos no incluidos en el Padrón Web, indica que tal como lo expuso el juez administrativo en el acto en crisis, la documentación acompañada por el agente resultó insuficiente para acreditar los extremos invocados, careciendo de valor probatorio, por tratarse de copias simples de facturas y remitos, que no se encuentran debidamente recepcionados y/o firmados por los clientes que serían destinatarios de las mismas al tiempo que tampoco ha aportado documentación que permita acreditar el mecanismo de transporte por el cual se habrían remitido los productos comercializados. Agrega que al momento de ejercer su derecho de defensa y ofrecer pruebas, las mismas no estuvieron orientadas a acreditar que los clientes no incluidos en el padrón recibieran las mercaderías en sus respectivos domicilios. Expresa que lo ahora expresado por el agente en el agravio bajo análisis se contrapone con sus dichos durante el transcurso de la fiscalización respecto de que la mercadería vendida es entregada en su domicilio -sito en la Provincia de Buenos Aires- o eventualmente, en expreso a cargo del cliente. Cita actas de comprobación de inspección y jurisprudencia de este Cuerpo.

En cuanto al argumento traído en referencia a que se ha aportado la prueba suficiente respecto a sujetos percibidos que demuestran que ingresaron el impuesto correctamente, indica que vencido el plazo probatorio y producidas las pruebas, el agente probó los extremos del Informe 208/2006 solo en relación a las operaciones detalladas correspondientes a los clientes Mondial Motors (fs. 428/440), Néstor Jorge Julio César (fs. 1887/1892), Pueyrredón Motors (fs. 1893/1899), Energrou (fs. 1900/1910), Uole (fs. 2772/2912) y Casa Killamet (fs. 3005 – Alcance I-). Señala que así se modificó el formulario R-341 agregado a fs. 3106/3108. Reitera que en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes y, quien pretende que es erróneo el método empleado

para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura.

Por otro lado, advierte que la prueba pericial ofrecida en esta Instancia resulta improcedente en virtud de lo expuesto en el artículo 116 del Código Fiscal.

En relación a la sanción de omisión impuesta, declara que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal. Entiende que la figura de la omisión definida en el aludido artículo 61, describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento (en el caso con la obligación de percibir y depositar). Por otro lado, para la aplicación de la multa en cuestión, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. Cita jurisprudencia avalando sus dichos.

En torno a los cuestionamientos sobre el quantum de la multa aplicada, resalta que el juez administrativo analizó los agravantes y atenuantes considerados en el caso de autos, dando fundamento a la graduación, por lo que la misma se ajusta a la normativa aplicable.

En cuanto a los intereses, al quedar verificado que la firma ha incumplido su obligación fiscal de actuar como Agente le corresponde la aplicación de los intereses, al perjudicar al Fisco en el ingreso de los fondos omitidos. Corroborado el incumplimiento, los intereses resarcitorios del art. 96 del citado Cuerpo Legal deben aplicarse hasta el momento de su efectivo pago al erario provincial. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la figura de error excusable, como causa eventual que haría improcedente la multa, destaca que la firma no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

Respecto de los recargos, sostiene que constituyen una medida accesorio de la obligación del agente, que implica un agravamiento de su obligación y que se configura por la falta de cumplimiento en término del ingreso del gravamen, resarciendo al Fisco el ingreso extemporáneo de la obligación. Se expresa en relación a la autonomía del Derecho Tributario.

En cuanto a la aplicación de intereses, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto y que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente y que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital, por lo que comprobado su incumplimiento corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago.

Respecto de la responsabilidad solidaria atribuida, sostiene que el organismo se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los sindicatos responsables, como miembros del directorio, conforme lo establecen los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Las constancias de autos acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicatos responsables, fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. La presunción se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad y no se ha probado en autos la exoneración de responsabilidad. Agrega que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, sino que se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno, no correspondiendo esperar que la misma adquiera firmeza respecto de este último para que el reclamo se dirija contra aquellos.

En torno a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 24 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio”, señala que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado resolutorio para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, no ha declarado la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió, con el voto de la minoría, la resolución del fallo, que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita fallos en los que asienta su postura.

Finalmente, con relación al planteo del caso federal, afirma que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, se tenga presente para la etapa oportuna.

Por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por el recurrente y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean en el acto apelado.

Preliminarmente, corresponde advertir en cuanto a los reiterados planteos de inconstitucionalidad de distintas normas tributarias, que resulta esta una cuestión vedada al tratamiento por este Cuerpo, por expresa previsión de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. Asimismo, no puede obviarse observar distintos agravios traídos por los apelantes, que apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

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 que 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, desdoblando 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 como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: “Industria Metalúrgica Sudamericana S.A.” del 15/04/2021, Registro N° 2295; “Laboratorio Bernabo S.A.” del 31/08/2021, Registro N° 2336 y Sala III en autos: “Philips Argentina S.A” del 10/02/2022, Registro N° 4436; “Petroquímica Río Tercero S.A.” del 29/10/2021, Registro N° 4385, “Agro San Claudio S.A.” del 29/04/22, Registro N° 4520, “H. Koch y Cia S.A.” del 21/11/23, Registro N° 4662) 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, 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).

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 (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).

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).

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales mensuales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y considerando que el vencimiento se produce a mediados del mes siguientes, se observa que para la posición más antigua (enero/2013) comienza el cómputo prescriptivo en el mes de febrero de ese año y hubiese vencido en febrero de 2018.

Sin embargo, según constancias de fs. 347/348, con fecha 26 de mayo de 2015, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del entonces Código Civil.

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, para la posición de enero/2013, el 26 de mayo de 2015 se suspende hasta el 26 de mayo de 2016, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de febrero de 2019.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, todo ello durante el mes de diciembre de 2018, conforme surge de las constancias de fojas 3144/3145 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (8 de enero de 2019 -fs. 3255).

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 de ese recurso genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción, con relación al importe por percepciones omitidas, sus accesorios y recargos, lo que así voto.

En cuanto a las sanciones aplicadas, cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el 1° de enero de 2019, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 de

aquel, con la notificación del dictado de la resolución de la instrucción del sumario correspondiente y posteriormente el dictado del acto recurrido en esta instancia.

En cuanto a los recargos, además de lo expuesto supra, no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para su cálculo el artículo 59 del Código Fiscal, esto es: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, harásurgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código: ... g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%). Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice ... Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”*. Como vemos, es incorrecto analizar la prescripción de este instituto de manera paralela a la multa por Omisión. Más allá de su clara naturaleza sancionatoria, aquel análisis debe correr en línea con la prescripción de las obligaciones cuyo incumplimiento produce su devengamiento de pleno derecho, es decir, la percepción omitida.

Asimismo, debe estarse al momento en que el recargo termina de nacer (180 días del vencimiento) y a los efectos que sobre los mismos genera la falta de pago de la obligación principal por parte del agente.

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”).

En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

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

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal,

encuentro que el artículo 67 dispone: *“La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”*. Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

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

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

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

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado respecto del año 2013, con más la sanción sobre estos incumplimientos, lo que así Voto.

2) En torno a la nulidad planteada, fundada en que *“...el inspector actuante en ningún momento verificó, teniendo las facultades y recursos para hacerlo, si los sujetos respecto de los cuales no se realizaron las percepciones, habían cumplido por su parte con el pago del tributo...”* (fs. 3263 vta) corresponde analizar las quejas relativas a la valoración por parte de la Autoridad de Aplicación respecto a la prueba ofrecida en la instancia de descargo lo que implicaría a su criterio la conculcación de los principios del debido proceso en el procedimiento de determinación tributaria. Sabido es que, si bien no de manera taxativa, el artículo 128 del Código Fiscal, circunscribe de alguna manera el ámbito de procedencia de la nulidad, citando los

artículos 70 y 114, donde además detallan cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.

Advierto entonces que la prueba agregada a las actuaciones ha sido merituada – según el particular criterio de la administración– al momento de dictar el acto impugnado (ver considerandos del acto apelado a fojas 3126/3127), circunstancia que torna improcedente el planteo formulado con el alcance pretendido.

Respecto de la medida para mejor proveer dictada por el organismo recaudador (fojas 1911/1914) a diferencia del impugnante, entiendo que se dio respuesta y justificación respecto del resultado de la misma, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable alguno a los mismos. Ello en virtud de las facultades propias del Juez Administrativo, para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código procesal.

Así, ni la mera discrepancia que ensaya el agente en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el juzgador para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco las constancias objetivas de la causa, permiten vislumbrar que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir una nulidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido ante similares circunstancias: *“...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal 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-I) c/ D.G.I.”). Que lo expuesto no implica de manera alguna que esta Instrucción coincida con el criterio aplicado por el juez administrativo actuante en cuanto a la valoración y el tratamiento probatorio desarrollados en autos, tal como se desarrollará infra.

De acuerdo a lo descripto, considero que la nulidad alegada, no puede prosperar; lo que así voto.

3) Tratamiento de las cuestiones de fondo. Los puntos en debate se ciernen sobre:

(i) Omisión de efectuar percepciones a clientes que no se encontraban en el padrón de ARBA respecto de operaciones que no tuvieron sustento territorial en la provincia de Buenos Aires; (ii) Improcedencia de las diferencias reclamadas si el contribuyente directo ingresó por el impuesto.

Así, comenzaré por el análisis de aquellas operaciones de venta ajustadas al 6%, que se corresponden con aquellos sujetos que no se encuentran en el Padrón Web.

Vale tener presente que esta situación posee su enclave normativo en lo dispuesto por el artículo 344 -parte pertinente- de la Disposición Normativa Serie “B” N° 01/2004), norma que brinda una respuesta para el Agente, frente a las operaciones que efectúa con sujetos que no se hallan incluidos en el listado de contribuyentes de consulta. Así, reza la normativa citada que *“...deberá percibir el impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), 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...”*.

Entiendo oportuno, a los fines de entender la medida, poner de resalto liminarmente que la norma en estudio tiene la intención de persuadir a aquellos contribuyentes reticentes, forzándolos a estar a derecho con su obligación de inscribirse frente al Fisco de la Provincia. De este modo, quien ejerce actividad en la jurisdicción bonaerense, pero pretende estar por afuera del cumplimiento de sus deberes formales, se encontrará eventualmente frente al agravamiento de su situación, debiendo afrontar una percepción mayor que aquellos que están en regla.

Sin embargo, no ha de soslayarse para la solución del presente caso, lo ordenada por la Comisión Arbitral, al incorporar pautas de armonización para estos regímenes de recaudación: *“...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. No se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el*

régimen, se funde en presunciones...” (el resaltado me pertenece, del texto extraído de la Resolución General (CA) Nro. 3/2010, reformada por la Nro. 4/2011).

Esto es lo que, sostengo, ha sucedido en el caso de marras. Resulta a todas luces insuficiente fundar la supuesta omisión del Agente en la presunción de que todas y cada una de las operaciones reclamadas (cientos, aclaro) han sido efectivamente entregadas en la Provincia, a partir de una mera manifestación genérica y vaga del apelante.

Esta escasez argumentativa empeora a poco que se observa, además el rechazo por razones estrictamente formales de la actividad probatoria intentada en contrario por el ahora recurrente.

Paralelamente, tal como lo ha sostenido el Cr. Crespi en su voto ante una ajuste seguido a la misma firma (Sentencia del 20 de septiembre de 2024, Registro 3549 de esta Sala) a partir del año 2012, la Agencia de recaudación recepitó las directrices sentadas por los Organismos del Convenio Multilateral con vigencia desde el 1° de febrero de 2012. A tal fin emitió la Resolución Normativa N° 03/2012, en cuyo art. 1° indica *“Establecer que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires, serán incluidos por esta Autoridad de Aplicación 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).*

Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior: a) Aquellos sujetos cuya inscripción como contribuyentes puros del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulte informada por más de una jurisdicción local, a través de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. b) Aquellos sujetos inscriptos como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción, incluso cuando la pertinente inscripción en el tributo se hubiere efectuado de conformidad con lo previsto en la Resolución Normativa N° 59/11 o aquella que en el futuro la modifique o sustituya, y de acuerdo con lo establecido por los artículos 182, 185, 202, 211 y concordantes del Código Fiscal (t.o. 2011 y modificatorias).”

Bajo tales circunstancias, corresponde dejar sin efecto la pretensión fiscal en este punto y, en consecuencia, ordenar a la Autoridad Fiscal que practique liquidación, detrayendo del reclamo fiscal los montos ajustados concernientes a las operaciones realizadas con clientes no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires, lo que así declaro.

Respecto del otro argumento de defensa presentado, relacionado con la inexistencia de obligación ya 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”, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su [obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208, 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 que el agente de percepción 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

(como el caso del retentor) 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (clientes), existen otras personas (agentes) que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la operación ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida*

(pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se requirió al Departamento Representación Fiscal, se informe si los clientes comprendidos en el ajuste han presentado las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período fiscal 2013, y abonado las mismas, en caso de corresponder (fs. 3354/3361), respondiendo la Representación Fiscal lo solicitado a fs. 3362/3369.

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

caso de muchas de las empresas clientes del agente de recaudación de marras.

Así, conforme la respuesta brindada por el Organismo Fiscal - a la que me remito (fs. 3362/3369), de la totalidad de las firmas involucradas en el ajuste, se individualizaron aquellas que han presentado declaraciones juradas y abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder), las que han cumplimentado parcialmente las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período y por último, aquellas que no presentaron las declaraciones juradas para las posiciones correspondientes al período fiscal 2013, ni abonaron tributo.

Consecuentemente, debe rectificarse el ajuste, detrayendo de la base de cálculo las operaciones con clientes que cumplieron las obligaciones propias en el impuesto en la posición involucrada, ello de acuerdo al informe citado precedentemente, lo que así declaro.

4) Habiendo quedado circumscripita la pretensión fiscal al monto que surja de la liquidación antes ordenada, deviene necesario pronunciarse sobre la multa, los intereses y los recargos que deberían aplicarse, según los cuestionamientos sobre tales rubros que exterioriza la recurrente. Entrando a analizar la multa por omisión aplicada, que la Agencia fijara en un 50% del monto dejado de abonar, y teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material, sancionando en una escala entre el 20% y el 150% del monto del impuesto no percibido, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313, 322:519).

En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año y en muchas operaciones de venta y prestaciones. Por ello es que corresponde ratificar la razonable cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada en el punto precedente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal

no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido los intereses resarcitorios en su artículo 96, que establece: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por ... percepciones ..., que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago ... un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ...”*

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se “...devengará sin necesidad de interpelación alguna...”. El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala III “Cimaq S.R.L.” de fecha 15/08/01, Sala II “Tren de la Costa S.A. del 5/12/02; Sala III in re “Micromar S.A. de Transporte S/ Concurso Preventivo” del 14 de abril de 2005, Registro 557).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N.A. c/ D.G.I” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: “...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1o de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los

mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”.

En virtud de lo expuesto, debe confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

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

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

Por lo demás, no está demás advertir que de manera alguna la aplicación de esta segunda o accesoria sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Claramente se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de la competencia jurisdiccional —acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TEA).

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, y obviamente los intereses de ley, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

5) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria, bajo regulación legal 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, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que 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. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que 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 la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria, actas de asamblea y directorio a fs. 100/158, 240/241 y 268/274). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Arturo Scalise en su carácter de presidente del directorio social, administrador de la empresa de marras.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria 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 en los casos que analizara la Corte. Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). El subrayado me pertenece). Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera

palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido de los Estados Contables de la empresa al 31 de mayo de 2012 y 2013 (vide fs. 242/266), suscriptos por el Sr. Scalise como presidente de la misma, con descripción pormenorizada de activos y pasivos fiscales en general y del impuesto de autos en particular (fs. 254).

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 al Sr. Arturo Scalise.

Por el contrario, en materia sancionatoria, 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.

Finalmente en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna. De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3255/3275, por el Cr. César Roberto Litvin en carácter de apoderado y patrocinante de la firma "JUKI SACIFIA" y del Sr. Arturo Scalise, contra la Disposición Delegada N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 3) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10 del acto apelado, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas en sus artículos 7° y 9°. 4º) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar la multa, intereses y recargos de ley, sobre las resultas de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la

cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro

Ahora bien, en primer lugar, comparto el rechazo propuesto para el pedido de nulidad e inconstitucionalidad y la prescripción planteada por la parte apelante con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación.

En este sentido, remito a los fundamentos vertidos 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– y destaco, en punto al plazo de prescripción aplicable al caso, que ambas partes coinciden en la aplicación del plazo quinquenal, ya sea por aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil, como lo sostiene la apelante, o del Art. 157 del Código Fiscal, como lo sostiene el Fisco –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 138); lo que así declaro.

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar multas y recargos, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó

la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente ut supra citado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

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

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina

judicial ut supra citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

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

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

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

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

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal disponía: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”*.

Concluyo entonces que, **la infracción prevista en el Art. 61**, segundo párrafo, del Código Fiscal, sanciona al agente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración determinativa pertinente, o por ser inexacta la presentada; y que, en consecuencia, es este el

momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

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

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada, comenzando con la posición fiscal 12/2013, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían las restantes más antiguas (claro está, siempre que a su respecto no se verifiquen causales de suspensión o interrupción que alteren el curso del plazo).

Así, debo destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Percepción), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada en cuestión, y para la realización del pago pertinente, se produjo el 13/01/14 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 57/12).

Conforme ello, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 14/01/16, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales).

En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar en este punto al recurso de apelación interpuesto, declarar prescriptas las acciones del Fisco tendientes a aplicar las sanciones cuestionadas y de abstracto tratamiento los agravios de fondo incoados contra estas últimas; lo que así declaro.

Luego, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados relativos a los cuestionamientos de la procedencia del Régimen de Percepción, a la consideración de las operaciones ajustadas con clientes inscriptos en el Padrón WEB de contribuyentes de ARBA y la aplicación de intereses resarcitorios.

En punto a las operaciones ajustadas con los clientes no inscriptos en el padrón WEB, en virtud de la pauta contemplada en el artículo 344 de la DN "B" N° 1/2004 (en el caso, "entrega en provincia"), y habiendo el juez Instructor dejado a salvo su posición sentada en otros antecedentes (Sala I en autos "SIDERCA SA", sentencia del 3 de septiembre de 2019; "VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.", sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras), corresponde indicar que el criterio en disidencia que allí he vertido, corresponde a periodos anteriores al año 2012.

En tales antecedentes he dejado en claro cuál es el sentido de la norma provincial, resaltando que, lo que no puede soslayar el Fisco, es la debida acreditación del hecho exigido como precedente para su operatividad; esto es, que la entrega del producto o la prestación del servicio se hayan efectuado en su jurisdicción. Y para ello, la Autoridad de Aplicación debe emprender las tareas de auditoría que sean necesarias con base en la documentación oportunamente relevada y/u ofrecidas en el transcurso de las actuaciones.

Ahora bien, a partir del año 2012, ARBA recepitó las directrices sentadas por los Organismos del Convenio Multilateral en la Resolución General C.A 04/2011, con vigencia desde el 1° de febrero de 2012. A tal fin emitió la Resolución Normativa N° 03/2012, en cuyo art. 1° indica **"Establecer que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires, serán incluidos por esta Autoridad de Aplicación 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). Quedan excluidos de lo dispuesto en el párrafo anterior: a) Aquellos sujetos cuya inscripción como contribuyentes puros del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulte informada por más de una jurisdicción local, a través de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral. b) Aquellos sujetos inscriptos como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción, incluso cuando la pertinente inscripción en el tributo se hubiere efectuado de conformidad con lo previsto en la Resolución Normativa N° 59/11 o aquella que en el futuro la modifique o sustituya, y de acuerdo con lo establecido por los artículos 182, 185, 202, 211 y concordantes del Código Fiscal (t.o. 2011 y modificatorias)."** (el subrayado me pertenece).

No obstante, se constata que a los clientes no inscriptos en provincia de Buenos Aires, por el hecho de haber verificado el inspector que la entrega del producto fue realizado en esta jurisdicción, fueron sometidos a ajuste mediante la imposición de la alícuota del 6%, lo que indica el desconocimiento de lo dispuesto en la Resolución

Normativa 3/2012.

Bajo tales circunstancias, corresponde dejar sin efecto la pretensión fiscal en este punto y, en consecuencia, ordenar a la Autoridad Fiscal que practique liquidación, detrayendo del reclamo fiscal los montos ajustados con alícuota del 6% concernientes a las operaciones realizadas con clientes no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyentes de la Provincia de Buenos Aires, lo que así declaro.

Por último, atendiendo al planteo realizado por el declarado responsable solidario, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por el la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021) por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores [“Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, 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].

En tal sentido me expedí en “DISTRIBUCIÓN MASIVA SA”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Advertí entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad

solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 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, declaro sin efecto la responsabilidad extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal.

De tal manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3255/3275, por el Cr. César Roberto Litvin, en representación de JUKI SACIFIA, y del Sr. Arturo Scalise, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la multa por omisión contemplada en el art. 7º y los recargos previstos en el art. 9º del acto apelado. 3º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada dispuesta en el artículo 10º del acto apelado. 5º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular los intereses sobre las resultas de la nueva 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 Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestiones, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3255/3275, por el Cr. César Roberto Litvin, en representación de JUKI SACIFIA,

y del Sr. Arturo Scalise, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la multa por omisión contemplada en el art. 7º y los recargos previstos en el art. 9º del acto apelado. 3º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada dispuesta en el artículo 10º del acto apelado. 5º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular los intereses sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 3255/3275, por el Cr. César Roberto Litvin, en representación de JUKI SACIFIA, y del Sr. Arturo Scalise, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8713, dictada el 4 de diciembre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la multa por omisión contemplada en el art. 7º y los recargos previstos en el art. 9º del acto apelado. 3º) Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada dispuesta en el artículo 10º del acto apelado. 5º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular los intereses sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



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°2360-153743/14 "JUKI SACIFIA"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-23968948-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° 3690 .-