



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: "ACERBRAG S.A." - 2360-0344181/16

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0344181/16 caratulado "**ACERBRAG S.A.**"

Y RESULTANDO: Que a fojas 784/815, el Sr. Pablo Luis Saredo en representación de la firma "**ACERBRAG S.A.**" y del Sr. Javier Martín Grosz (ver fojas 862), con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, se presenta e interpone Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4892/19, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de junio de 2019, obrante a fojas 740/777.

Que mediante la citada Disposición, obrante a fs. 740/777, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-69317088-1) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción - para el año 2013, estableciendo diferencias a favor del Fisco en concepto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco por la suma de Pesos un millón novecientos noventa y un mil cuatrocientos catorce con diecinueve centavos (\$ 1.991.414,19), suma que deberá ser abonada con los intereses y recargos establecidos, respectivamente, por los artículos 96 y 59 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias).

Por el artículo 9° se aplica una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) del impuesto omitido, atento a lo normado por el artículo 61, segundo párrafo, del citado.

Por último, por el artículo 11 y atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2° y 4°,

24 y 63 del mismo plexo legal, se declara la responsabilidad solidaria con la empresa por el pago del gravamen, intereses y sanciones de los Sres. Albano Chagas Vieira y Javier Martín Grosz en carácter de Presidente y Vicepresidente respectivamente del directorio social.

A fojas 869 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 CF) y a fojas 871 se deja constancia que la causa quedó adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación, y radicada en la Sala III.

A fojas 874, se da traslado a la Representación Fiscal del recurso de articulado, por el término de quince (15) días, con remisión de las actuaciones, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 875/883 el correspondiente escrito de réplica.

A fojas 886, se hace saber que de acuerdo a lo resuelto en Acuerdo Extraordinario N° 100/22, el Dr. Ángel Carlos Carballal, ha quedado a cargo de la Vocalía de 7ma. Nominación en carácter de vocal subrogante. Asimismo, en atención al ofrecimiento probatorio efectuado por la parte apelante, se resolvió tener por agregada la documental acompañada y reconducir la prueba informativa ofrecida, requiriendo como medida para mejor proveer a la Agencia de Recaudación, informe si las empresas clientes de la apelante han presentado declaraciones juradas y/o abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período fiscal 2013, obrando a fojas 890/895 la respuesta brindada por la Autoridad de Aplicación.

A fojas 911 se tiene por agregados los escritos y documentación presentados por el Sr. Ramiro Matías Aliaga, y se lo tiene por presentado en carácter de apoderado de la firma.

A fs. 914, se hace saber que la Sala ha quedado finalmente integrada junto al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso interpuesto, el apelante comienza su relato haciendo un análisis y síntesis de la Resolución de autos.

Como primer punto de agravio opone la prescripción de las facultades del Fisco para determinar y exigir el ingreso de impuestos como, así también, para aplicar sanciones con relación a los períodos 1/2013 a 12/2013. Cita Jurisprudencia.

Continúa su relato planteando la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal y de cualquier disposición legal que se invoque en tanto se encuentren

en pugna con la legislación de fondo (arts. 31, 75 inc. 12 y 126 de la Constitución Nacional.) Hace mención de la aplicación de las normas contenidas en el Código Civil, artículos 2532, 2562, 3956 y 4027 inc. 3º referido en el fallo "Filcrosa", para concluir que las facultades para determinar obligaciones, exigir su pago y aplicar sanciones conforme las disposiciones de fondo que regulan el instituto, se encuentran prescriptas en relación a la totalidad de los períodos involucrados en el presente.

Hace extensiva la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de los regímenes de percepción, esto es, lo previsto en los artículos 319 a 347 de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004 y demás disposiciones dictadas por ARBA en la materia, y de los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal por vulnerar los principios de legalidad y razonabilidad amparados en nuestra Constitución Nacional.

A su vez, entiende que se ha vulnerado su derecho de producir pruebas y que la Disposición Delegada que impugna es nula dado que adolece de ausencia de "causa" por no estar fundada en el derecho aplicable.

Sostiene que durante el procedimiento aporte prueba tendiente a demostrar que los sujetos pasibles habían ingresado el Impuesto. Expresa que del simple cotejo del papel de trabajo y las certificaciones contables agregadas en autos, se han satisfecho los extremos contemplados en el Informe 208/06.

Respecto al fondo del ajuste, describe el régimen en cuestión y considera que la responsabilidad del agente de recaudación es de carácter subsidiaria y cede ante el cumplimiento del contribuyente. Afirma que la obligación tributaria que es objeto de autos se trata de una especie dentro de los denominados "pagos a cuenta" junto con las "retenciones", resultando ajena a la empresa, y que al Fisco lo que le interesa es que aquel sujeto respecto del cual se materialice la obligación tributaria, ingrese el impuesto. Entiende que podría ocurrir que el contribuyente hubiese ingresado el impuesto y que la misma cifra sea ingresada nuevamente por el Agente de Retención o Percepción, con lo cual se generaría un enriquecimiento sin causa del Fisco. Cita Jurisprudencia e Informe Nº 208/06.

Expresa que como se ha acreditado mediante la producción de la prueba propuesta en la etapa anterior los clientes identificados en el Anexo I que acompaña junto al descargo han ingresado el Impuesto respecto del periodo fiscal 2013, por lo que el actuar de ARBA resulta erróneo a los hechos acreditados en autos.

Realiza un extenso desarrollo de la prueba valorada por la Autoridad de Aplicación, y concluye en el excesivo rigor formar con que el Disco mide el cumplimiento de los extremos previstos en el informe 208/06.

Respecto de la sanción aplicada, solicita se deje sin efecto la misma, como así también los intereses y recargos; y para el supuesto que el Fisco considere que la omisión ha tenido lugar, gradúe la sanción en su mínimo legal. Resalta que se omite toda reflexión a la naturaleza jurídica del Informe y a los principios en materia probatoria que rigen cualquier procedimiento contencioso.

En torno a la responsabilidad solidaria de los integrantes del Directorio, además de dejar planteada la adhesión de los mismos a los argumentos planteados en el Recurso, manifiesta que el Señor Albano Chagas Vieira es una persona de nacionalidad extranjera, que ha dejado el país y no pertenece al grupo internacional que integra ACERBRAG S.A. Asimismo entiende que los dos obligados solidarios ostentaron cargos que por su relevancia impone que no estén cerca de lo que ocurre en las operaciones de rutina y por lo tanto, no se puede requerir a los Señores Chagas Vieira y Grosz que revisen liquidaciones o que detecten diferencias de modo de instruir a la Empresa a su corrección.

Refiere que la firma no tiene deuda alguna con el Fisco Provincial, motivo por el cual y atento su inexistencia resulta totalmente improcedente la atribución de responsabilidad solidaria que se pretende imputar.

Reitera el planteo de inconstitucionalidad de los artículos 24 y 63 del Código Fiscal por constituir legislación que exorbita la potestad de las provincias, atento ser materia exclusiva del Congreso Nacional, conforme arts. 75 inc. 12 de la Carta Magna. Trae a colación el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco s/ sucesión y otros s/ apremio". Concluye que dicha responsabilidad que se pretende atribuir es una responsabilidad por una presunta deuda ajena, por lo que para que opere la misma es necesario que exista en primer lugar una deuda exigible del responsable por deuda propia y luego un incumplimiento de éste último.

Rechaza también la responsabilidad solidaria por las eventuales multas.

Acompaña y ofrece prueba documental e Informativa. Hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, comienza con el tratamiento de los agravios impetrados, señalando que algunos de los esgrimidos constituyen una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales han sido ya analizados, quedando demostrada palmariamente su improcedencia.

Refiere al planteo nulificante impetrado en el líbello recursivo en el entendimiento que, en los considerandos del acto en crisis surge el tratamiento fiscal dispensado a la firma, su sustento fáctico y legal explayados de manera tal que brindan fundamento a la causa del ajuste, la sanción aplicada y la responsabilidad solidaria

atribuida. Concluye afirmando que tal nulidad evidencia una disparidad con el criterio sentado por el Fisco. Menciona que no existe enriquecimiento sin causa del Fisco Provincial, toda vez que no se ha acreditado el pago de los tributos por los contribuyentes que en virtud de la ley, debió percibir el Agente de Recaudación. Por lo expuesto, rechaza la nulidad opuesta en tanto sus fundamentos se basan en una disconformidad con el criterio aplicado por la Agencia y no la omisión de requisitos esenciales del acto en crisis. Cita Jurisprudencia.

En relación al planteo de prescripción opuesto, expresa que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal (T.O. 2011, modif. y ccs. ants.) que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la 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 refieren 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.

En el particular expone que tratándose el período fiscalizado del año 2015, el cómputo de la alegada prescripción comenzó el 1° de Enero de 2016, pero habiéndose notificado a la firma la Disposición de Inicio SEATYS N° 3515 en fecha 08/10/2020, es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011, ccs. ants. y modif.) Luego con la notificación a la firma de la Disposición Delegada SEATYS N° 913 en fecha 25 de febrero de 2021 que contiene la intimación de pago, se prolonga el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o,

en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

En torno a la prescripción de la multa detalla que lo propio sucede de acuerdo a lo prescripto por los artículos 159 y 161 del Código de rito y dice que el cómputo de la misma se inició el 1º de Enero del año siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es el 1º de Enero del año 2014, realizando el mismo computo que el descripto precedentemente.

Respecto a las cuestiones de fondo, recalca que la obligación de actuar como Agente de Recaudación es producto de una imposición legal reglada por el propio Código Fiscal de la Provincia de Buenos y mediante la cual se designa una categoría de sujetos, que por la posición en que se encuentran en el mercado comercial o industrial, posibilitan la recaudación de manera previa al momento en que efectuaría su ingreso el contribuyente directo. El Fisco le otorga la obligación de recaudar en su nombre, imponiéndole al Agente una obligación que le es propia, independiente del contribuyente sobre el cual debe practicar la percepción, pudiendo el Fisco, en caso de incumplimiento, reclamar tanto el tributo no recaudado como la aplicación de sanciones por el incumplimiento de su obligación. Es el mismo Agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de retención, lo cual en autos no se halla acreditado. Cita jurisprudencia.

Respecto de la sanción por omisión remarca que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la ley vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal. Cita Acuerdo Plenario N° 20/09.

Conteste a la disconformidad manifestada con relación al quantum de la sanción impuesta, señala que para su graduación el a quo ha tomado los parámetros establecidos por el artículo 7 del Decreto 326/97, analizando en particular los agravantes y atenuantes (fojas 765).

Luego en torno a las manifestaciones del recurrente vinculadas con los intereses aplicados sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la comprobada falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación es automática y no requiere prueba de culpabilidad. Por lo tanto, indica que comprobado el incumplimiento, corresponde su cómputo hasta el momento del efectivo pago. Aclara que esta es la tesis plasmada por el artículo 886 del Código Civil y Comercial, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Por ende, tratándose de una obligación de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se

configura la mora automática del deudor, resultando innecesaria la prueba de su culpabilidad, atento a su carácter objetivo.

En referencia a los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, dice que los mismos son aplicables a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En relación al encuadre de la responsabilidad solidaria de los integrantes del Órgano de administración, sentada la procedencia del ajuste respecto de la Firma, señala que el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarle la totalidad del impuesto.

Continúa alegando que, de conformidad con el artículo 113 del Código Fiscal, corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda, tanto en relación al contribuyente verificado, como del responsable solidario, sin que se considere que el último responde patrimonialmente sólo subsidiariamente ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. Ello así, en tanto no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense.

Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. En efecto, la presunción que prevé la norma se funda en el ejercicio de la administración de la Sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Alude que el signado responsable solidario cuenta con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, circunstancia que se encuentra ausente en autos.

Añade que no surge de las constancias de autos que el Sr. Chagas Vieira Albano, haya presentado descargo ni apelado la Disposición en crisis.

En torno a la insinuación de la inaplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria, por la supuesta declaración de inconstitucionalidad de las normas del decisorio de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otro s/ Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así la mayoría no declaró

la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia.

Finalmente, atento los planteos de inconstitucionalidad efectuados, entiende que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia revisora, por la manda del artículo 12 del Código Fiscal.

Por lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.-VOTO DEL DR. ÁNGEL C. CARBALLAL: Que en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal.

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

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

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

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, 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 ctes.

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 Rio 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. Resultando, tal precedente 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 mensuales del año 2013 vinculadas a percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) y considerando la última posición, esto es, el mes de diciembre con vencimiento en el mes de enero del 2014 (RN Nº 57/2012 ARBA) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en enero de 2019.

Sin embargo, según constancias de fs. 256/257, con fecha 31 de enero de 2018, 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 2541 del ya vigente Código Civil y Comercial (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/proceso de Conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la citada posición el 1 de febrero de 2018, se suspende hasta el 1 de agosto de 2018, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de julio 2019. Por igual cómputo, se concluye que la posición noviembre/2013, hubiese vencido a junio 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 junio de 2019, conforme surge de las constancias de fojas 779/781 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (fojas 784).

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 con la interposición de ese recurso que genera la dispensa prevista en su artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado.

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 respecto de los meses de noviembre y diciembre del año 2013; lo que así declaro.

Ahora bien, con igual criterio concluyo que debe prosperar el resto del planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales. Así, para el mes de octubre de 2013 (período restante más “nuevo”), el cómputo comenzó en el mes de noviembre de 2013 y, suspensión mediante, venció inexorablemente en el mes de mayo de 2019.

Corresponden en consecuencia hacer lugar a la excepción de prescripción sobre las acciones determinativas correspondientes a los meses de enero a octubre de 2013, sus accesorios y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer

efectiva la multa por Omisión (para las posiciones noviembre y diciembre), tengo presente que bajo las normas del Código Fiscal, no se ha producido la extinción requerida, en tanto se produce la suspensión prevista en el último párrafo del artículo 161 y el artículo 161 inciso b) del citado Código, con el dictado del acto de inicio del procedimiento y posteriormente con el acto ahora apelado, tal como lo señala la Representante del Fisco. No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”).

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

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

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

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

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

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

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada en este punto, lo que así Voto.

2) Siguiendo con el análisis de los agravios, respecto a la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte, de los contribuyentes directos y al modo de consideración de la prueba aportada en las actuaciones, se observa que el apelante discrepa fundamentalmente con el Fisco sobre la valoración de la rendida en autos, circunstancia que no afecta la validez del acto recurrido, sino que se refiere al fondo mismo del tema sujeto a decisión de este Cuerpo. (Conf. Autos "La Zulemita S.A." Sala III de fecha 16 de junio de 2014, entre muchos otros). Así, ni la mera discrepancia que ensaya el recurrente 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 propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: *"...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 en 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 19.366-1) c/ D.G.I")

Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos 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 (conf. Doctrina de Sala III in re "Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.", esta Sentencia del 15/05/03, entre otras).

De esta manera, puedo concluir que el agravio del apelante en realidad se dirige a una cuestión que abordaré y desarrollaré en el punto siguiente del presente decisorio, no trayendo el planteo causa suficiente para declarar la nulidad, lo que así Voto.

Que todo lo hasta aquí 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.

3) Respecto al tema de fondo, está fuera de debate, al no haber sido objeto de agravio por la apelante, su condición de agente de percepción durante el periodo fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y pormenorizadamente fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado.

El argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación, ya que si bien aceptan los presentantes que se omitió percibir, los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar 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) O DGI").

Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", Sent. del 18- V-2011).

Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acción en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa sobre sus clientes.

Considero de importancia advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención sufrida.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. 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 (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque

el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

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

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.

A esta altura, es necesario advertir 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.

De lo dicho precedentemente, a diferencia de lo resuelto en los antecedentes señalados, se resolvió abrir la causa a prueba, requiriendo a la propia Agencia de Recaudación informe sobre la presentación de declaración jurada y/o pago por los

clientes auditados de la firma, donde se verifica que distintos clientes involucrados en el ajuste, han presentado las declaraciones juradas y han ingresado el impuesto correspondiente respecto del periodo solicitado; con lo cual, corresponde liberar al agente de marras de la responsabilidad por la omisión incurrida y ordenar detraer las operaciones vinculadas con los clientes que lucen cumplidores en el listado acompañado por la Representante del Fisco a fojas 891/895 con relación a las posiciones de noviembre y diciembre de 2013.

Excepción a ello se da con las percepciones omitidas en el marco de las operaciones con los clientes: "LOGISTICA Y CONSTRUCCION" (operaciones de diciembre); "BLOX S.A." "TAIRU S.A."; "SOCIAR S.A."; "ARDEMA SRL"; "FANTINI POSTES S.A."; "OTERMIN JORGE" y "SANITARIOS GRAL. MOSCONI". En todos estos casos de los que resultaron objeto de medidas probatorias, se impone ratificar el ajuste de autos al incumplirse las obligaciones de parte de estos contribuyentes para noviembre y diciembre de 2013; lo que así voto.

4) En torno a los accesorios y sanciones aplicadas respecto de la posición que queda firme (intereses del artículo 96; recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando todos sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado en autos "BOLDT S.A.", Registro No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en "HECAMESUR S.A.", Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

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

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la

misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el periodo determinado en autos, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria anexada a fs. 314/323 (actas de directorio y asamblea).

Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Paralelamente, corresponde acentuar 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. Javier Martín Grosz.

Se destaca a esta altura que el otro declarado responsable, Sr. Albano Chagas Vera, no ha presentado impugnación alguna, careciendo los presentantes de legitimación para representarlo, por lo que ha adquirido firmeza la solidaridad que se declarara.

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

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*"Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas"*. El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a 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, basta con tener presente el poder general amplio de administración obrante a fojas 35/43, que el Sr. Grosz, en representación de la firma, se otorga a sí mismo. 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.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados,

luego de tres intimaciones de pago (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y algunos años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar 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. 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.

6) En cuanto a los distintos planteos de inconstitucionalidad, debe recordarse que su tratamiento se encuentra vedado a este Cuerpo por expresa aplicación de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Pablo Luis Saredo, en representación de la firma "ACERBRAG S.A." y del Sr. Javier Martín Grosz, con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4892/19, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas por las posiciones enero a octubre de 2013, sus accesorios y sanciones. 3º) Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III de la presente. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad sobre el Sr. Javier Martín Grosz, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 9º y 10º. 5º) Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N°

4892/19, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo señalar que, con respecto a la prescripción planteada contra la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación (**punto 1**, primera parte, del voto de la instrucción), en virtud de los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto en su voto.

Ello, sin perjuicio de remitir a 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), destacando particularmente, 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.

Por su parte, en relación con la prescripción planteada contra las facultades del Fisco para aplicar sanciones (impugnación que comprende, a juicio del suscripto, multas y recargos, en atención a la ya reconocida naturaleza sancionatoria de estos últimos) debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– 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 Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), 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* referenciado 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 opongán 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, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

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

Así, corresponde señalar 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:... 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

A su vez, que dicho plazo bienal 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 fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° Ley 14.880) disponía: *"El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido"* (el subrayado me pertenece).

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

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

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada en relación con las multas por omisión y los recargos aplicados, 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, el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicha posición fiscal, 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).

Consecuentemente, 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 anteriores).

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.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, sobre la base de las consideraciones efectuadas en su voto, comparto la resolución adoptada por el Vocal instructor, en lo vinculado a los **puntos 2** (nulidad), **3** (ingreso del tributo exigido al agente, por parte de los contribuyentes directos del gravamen), **4** (en lo estrictamente vinculado a los intereses establecidos por el Fisco) y **6** (planteos de inconstitucionalidad), de aquel; lo que así también declaro.

Por último, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria extendida al apelante para el pago del tributo adeudado por el agente (única subsistente en función de la resuelta *tu supra* con respecto a las facultades sancionatorias del Fisco; **punto 5** del voto del Instructor), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Pablo Luis Saredo, en representación de la firma "ACERBRAG S.A." y del Sr. Javier Martín Grosz, con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4892/19, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para determinar de oficio las posiciones 1 a 10 de 2013 y sus accesorios. **3)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar sanciones (multas por omisión y recargos) vinculadas a las posiciones 1 a 12 de 2013. **4)** Ordenar a la ARBA que proceda a liquidar nuevamente el gravamen adeudado por el agente, conforme los lineamientos expuesto por el Vocal instructor en el Considerando III, punto 3, de su voto. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Javier Martín Grosz. **6)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses sobre los montos resultantes

de la nueva liquidación ordenada.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Que acompañe la resolución del presente en virtud de las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Contador Rodolfo Crespi en el voto precedente. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Pablo Luis Saredo, en representación de la firma "ACERBRAG S.A." y del Sr. Javier Martín Grosz, con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4892/19, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para determinar de oficio las posiciones 1 a 10 de 2013 y sus accesorios. **3)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar sanciones (multas por omisión y recargos) vinculadas a las posiciones 1 a 12 de 2013. **4)** Ordenar a la ARBA que proceda a liquidar nuevamente el gravamen adeudado por el agente, conforme los lineamientos expuesto por el Vocal instructor en el Considerando III, punto 3, de su voto. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Javier Martín Grosz. **6)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: "ACERBRAG S.A." - 2360-0344181/16

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17710642-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4914.