



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: “LA ZULEMITA S.A.” - 2360-0066262/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0066262 año 2013, caratulado “LA ZULEMITA S.A.”.

Y RESULTANDO: A fojas 947/975, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 4115 de fecha 15 de diciembre de 2017, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma “LA ZULEMITA S.A.” (C.U.I.T. 30-70854535-6), respecto a su actuación como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (régimen general de percepción), en relación al año 2012.

En su artículo 6° establece percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos nueve millones trescientos ochenta y cinco mil doscientos veintiocho con sesenta y cuatro centavos (\$ 9.385.228,64), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos establecidos en el artículo 59 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

En el artículo 7° aplica una multa por omisión equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) del monto establecido en el artículo 6°, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

Finalmente, atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, dispone que resultan responsables solidarios con la empresa de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y sanciones que pudieran corresponder, los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, presidente y

vicepresidente del directorio social. A fojas 985/1061 el Dr. Gustavo Jorge Spiritoso, en carácter de apoderado de la Firma “La Zulemita S.A.” y de los Sres. Facundo y Emanuel Alexis Moriatis, interpone recurso de apelación contra el acto administrativo descripto (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1079 el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 1081 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, quedando radicada en la Sala III.

A fojas 1091 se da traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 1092/1100 su responde de estilo.

A fojas 1103/1109, 1110/1121 y 1122/1137 se presenta el Dr. Spiritoso, en el carácter ya invocado, alegando hechos nuevos en base a distintos pronunciamientos judiciales.

A fojas 1138, se hace saber a las partes que el Dr. Angel C. Carballal es el instructor de la causa (Conf. Ac. Ext. 100/22 y que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespí y el Dr. Franco O. L. Gambino como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Asimismo, se tiene por agregada la documental y se rechaza por innecesaria la prueba informativa ofrecida. Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia, el que se encuentra consentido (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, la apelante plantea en primer término la nulidad absoluta e insanable de la disposición determinativa al entender que se encuentran vulnerados en forma palmaria e irreparable derechos de raigambre constitucional, en especial, el derecho de defensa. En ese sentido, relata que el artículo 344 6° párrafo que fundaba su actuación como agente de percepción, fue incluido de manera tardía en la resolución determinativa, impidiéndole defenderse en sede administrativa, contradiciendo los principios de preclusión y congruencia.

Consecuentemente, solicita que la nulidad alcance a la resolución de inicio del procedimiento, en tanto omite mencionar la normativa aplicable durante el período involucrado y los motivos por los cuales la exclusión prevista establecida por el artículo 322 de la DN 01/2004 dejaba de ser aplicable. Sostiene también, que la disposición carece de una crítica razonada y concreta.

Asimismo, postula la nulidad al considerar que el Fisco incumplió con el deber de analizar el descargo y admitir la prueba conducente a la solución de la causa. Afirma que el juez administrativo, al adelantar su posición en un acto que resuelve la apertura a prueba del procedimiento, contravino el debido proceso, violando el art. 128 del C.F. En virtud de los argumentos planteados, interpreta que el acto apelado carece de motivación. Cita jurisprudencia.

A su vez, señala que no se indican los motivos que harían aplicable la base imponible general, tomando el precio total de venta en lugar de la diferencia entre compra y venta. Indica que, al aplicar el cuadro de alícuotas del art. 344 de la DN 01/04, la percepción deja de operar como un pago a cuenta convirtiéndose en un despojo sobre la renta del contribuyente, vulnerando los principios de razonabilidad, proporcionalidad, capacidad contributiva y reserva de ley. Aclara que no cuestiona las facultades legales de ARBA para imponer la carga tributaria, sino la técnica legislativa deficiente de las DN 70 y 74 de 2007 y RN 48 de 2008 que le impidieron al contribuyente conocer su obligación fiscal.

Finalmente, postula la nulidad del acto en atención a la falta de participación en el procedimiento determinativo y la ausencia de verificación de los libros contables de los sujetos contribuyentes, circunstancia que considera contraria al derecho de defensa y los principios de igualdad, razonabilidad, proporcionalidad y propiedad.

Plantea que de esa manera el Fisco podría constatar el pago del propio impuesto por parte de sus clientes, dejando sin efecto cualquier reclamo sobre el agente de recaudación.

Continúa su recurso oponiendo la excepción de prescripción de las facultades del Fisco para reclamar los períodos 1 a 11 de 2012, en el entendimiento de que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil.

En subsidio, solicita se declare inaplicable el conjunto normativo -artículos 342 y 344 de la DN B 01/04- por contravenir los principios de jerarquía normativa de legalidad, reserva de ley, razonabilidad, proporcionalidad y capacidad contributiva.

Plantean la nulidad de la multa debido a la falta del elemento objetivo necesario para la configuración de la infracción, basada en la ausencia de indicación de la normativa aplicable en autos. En subsidio, invocan la existencia de error excusable.

Con fundamento en jurisprudencia del más alto tribunal, señala la improcedencia de la extensión de responsabilidad solidaria, en virtud de entender que el fisco no cumplió la carga procesal de demostrar la responsabilidad de los directores, administradores y representantes societarios. Además, interpreta que la resolución

final determinativa solo puede ser dictada una vez vencido el plazo de intimación de pago cursada al deudor principal y que haya transcurrido el plazo de 15 días previstos en la legislación local.

Sostiene la inaplicabilidad de los intereses previstos en el art. 96 del Código Fiscal, al entender que violan los principios de proporcionalidad y propiedad. Efectúan reserva de plantear la inconstitucionalidad del artículo citado.

En atención al carácter sancionatorio, destaca que la aplicación conjunta de los recargos del art. 59 y la multa por omisión violan el principio constitucional non bis in idem. Hace extensivo el planteo de nulidad de la multa impuesta.

Ofrece prueba documental e informativa. Hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, comienza señalando que los apelantes reiteran mediante una descripción confusa los argumentos traídos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados oportunamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis.

Luego, dados los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados en el recurso, deja sentado que es una cuestión vedada a la presente instancia conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

A continuación, alterando el orden de proposición de los agravios, trata el planteo nulificante adelantando su improcedencia. Destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos. Recuerda 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. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio.

Aclara que la motivación del acto no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados, sino que, por el contrario, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado su dictado.

Frente al planteo relativo a que, según la redacción del artículo 322 de la Disposición Normativa serie B 01/2004 -vigente durante el período fiscalizado- no le correspondía efectuar percepciones respecto de los clientes minoristas de cigarrillos,

tiene presente lo expuesto a fojas 958 y ss. por el juez administrativo, a las que se remite.

En cuanto a la alegada falta de admisión de la prueba informativa advierte que se llevaron a cabo las medidas probatorias necesarias para arribar a la verdad material. Como prueba de ello, relata que la autoridad de aplicación ha abierto la causa a prueba mediante el dictado de la Disposición N° 1718/ 17 de fs. 495/499, a resultas de la cual rectificó el ajuste.

Agrega que el juez administrativo, en virtud de las potestades que le acuerda el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria, puede evaluar la pertinencia y conducencia de las pruebas propuestas.

En alusión a la falta de participación en el procedimiento de los contribuyentes directos, recuerda que la función del agente es de carácter normativo, solo existe en la medida descripta por la norma que designa una categoría de sujetos que, por la posición en que se encuentran, posibilitan la recaudación de manera previa al momento en que efectuaría su ingreso el contribuyente directo. De ahí que la firma fiscalizada en carácter de agente de recaudación debe cumplir con la función asignada, siendo suya la carga probatoria de la causal de exculpación. Agrega que no resulta viable incorporar a cada contribuyente directo que realizó operaciones con el agente, en tanto implicaría efectuar una fiscalización sobre cada uno en particular.

A continuación, da tratamiento al planteo de prescripción opuesto exponiendo que las 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 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, en el caso de los agentes de recaudación desde el 1° de enero siguiente al que se refieran las mismas.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2012 comenzó a correr el 1º de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada N° 4115/17 que contiene la intimación de pago, el 20/12/2017 (fs. 979/980), operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose 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.

Con relación a la violación de los principios de capacidad contributiva, razonabilidad y proporcionalidad se remite a lo expresado por el juez administrativo a fojas 958.

Concluye que, habiendo quedado acreditado que la firma no efectuó las percepciones de ley, incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Resalta que la figura de la omisión definida en el artículo citado describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento (Plenario N° 20/09). Asimismo, indica que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción. Explica que la aplicación de la multa resulta procedente, debido a que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima.

Con relación al agravio relativo a los intereses establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal, aclara que son de tipo resarcitorios, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el fisco. De ahí que su aplicación no requiere prueba de culpabilidad alguna en el accionar del sujeto.

Tampoco considera procedente el planteo relacionado con la inaplicabilidad de los recargos, en virtud de entender que surgen directamente del artículo 59 del código fiscal y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento con prescindencia de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una

responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.

Destaca la improcedencia de las normas nacionales en materia tributaria, por cuanto esta última conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional y debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

En torno a la alegada inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria basada en el fallo "Raso" del 02/07/14, señala que la SCBA no conformó mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por el apelante.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 4115/2017 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) En relación con los planteos de nulidad formulados, adelanto en tal sentido, que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos y descriptos durante todo el procedimiento. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y solo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En primer término, en atención a la alegada nulidad de la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial, debe señalarse que la citada resolución - contrariamente a lo pretendido por la impugnante- es un acto meramente preparatorio, y en este sentido, no resulta susceptible de apelación ante este Cuerpo.

Cabe recordar que la finalidad de la Resolución de Inicio es que el contribuyente o

responsable pueda tomar conocimiento de las actuaciones administrativas y de los cargos e impugnaciones formuladas (todo, con la correspondiente cita legal), no siendo posible pretender que en ella se consignen la totalidad de los fundamentos jurídicos vinculados a los ajustes propuestos y la infracción imputada, los cuales sí deberán expresarse –en forma completa– al dictarse la resolución determinativa y sancionatoria, donde además será necesario analizar, en su caso, los argumentos expuestos por los interesados en sus descargos.

Por esa razón existe una sustancial diferencia entre los requisitos que imponen los artículos 68 y 113 del Código Fiscal y las referencias que establecen los artículos 70 y 114 del mismo ordenamiento al mencionar toda una serie de elementos (disposiciones legales, las circunstancias de los hechos, el examen de pruebas y cuestiones planteadas, fundamento, etc.) que genéricamente puede englobarse dentro de lo que la doctrina denomina “motivación” como elemento esencial del acto administrativo.

Que sentado ello, cabe referir al planteo nulificante por el cual, la parte recurrente sostiene la falta de participación en el procedimiento de fiscalización de los sujetos contribuyentes.

A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, en lo que aquí interesa, establece que *“Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”*. Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcrita indica que solo se obliga al Fisco a sumar a los procedimientos a “quienes se pretende obligar”, no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

Tales sujetos alcanzan su función en virtud de la oportuna designación que realiza la Autoridad de Aplicación en el marco de la facultad que le confiere la ley para establecer el régimen de recaudación en la fuente que se trate, con la finalidad de concentrar, como es sabido, la recaudación de los múltiples sujetos que intervienen en la cadena económica en cabeza de unos pocos, facilitando de este modo las tareas de fiscalización que le son inherentes.

De coincidirse con ello, no puede admitirse que el legislador caiga en la contradicción de otorgar una herramienta a la Administración (actuales arts. 94, 202 y 203) que lleva ínsita la mencionada finalidad y, a la par, la obligue a promover el

proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores).

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (“se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento...”), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de LA ZULEMITA SA) los podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación.

De conformidad con lo expuesto, entiendo pertinente rechazar la petición de nulidad articulada CON EL FUNDAMENTO ANALIZADO, lo que así declaro (en idéntico sentido, esta Sala en autos “COSTANZO HNOS S.R.L.”, Sentencia del 20 de mayo de 2024, Registro 3490; en autos “COMERCIAL CMP S.A.”, Sentencia del 22 de marzo de 2024, Registro 3470, entre otros).

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

En ese último aspecto, entiendo que el problema cardinal se suscita en la correcta interpretación de la prueba que, a su parecer, y del modo en que están apreciadas por la Administración Fiscal, conllevarían a la declaración de nulidad de la referida

Disposición atacada.

Debe tenerse en cuenta, además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047; 305:831).

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.", sentencia del 15/05/03, entre otras).

De hecho, repasando las estrictas razones dadas por el juez administrativo no solo no se visualiza el perjuicio alegado, sino que se observa de las constancias de autos el dictado de la Disposición de Apertura a Prueba N° 1718 (fs. 495/499) por la cual se abre a prueba la causa, ordenándose de manera parcial la producción de las distintas medidas ofrecidas, denegándose otras y proponiéndose medidas para mejor proveer, todo ello de conformidad a las facultades que acuerdan al mencionado funcionario el artículo 113 y 124 del Código Fiscal.

Notificado el acto, la empresa diligencia la prueba documental y son remitidas las actuaciones al Departamento de Inspecciones interviniente, quien procede a rectificar el ajuste en aquellos casos donde los clientes presentaron la documentación solicitada, subsistiendo diferencias a favor del Fisco según se detalla en papeles de trabajo del inspector y en los considerandos del acto ahora apelado (vide fs. 953).

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas. Ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense: *"... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el*

criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido ...” (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal.

Por ello, a todo evento, las oposiciones planteadas no hacen a la validez formal del acto sino a la justicia de la decisión, y por tanto debe hallar reparación en el marco del recurso de apelación y no el de nulidad, lo que así declaro.

2) Seguidamente, 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 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, Registro N° 2295 y Registro N° 2336; Sala III Registro N° 4436, Registro N° 4520 y 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 mensuales del año 2012 vinculadas a percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) y considerando la primera posición, esto es, el mes de enero con vencimiento en el mes de febrero del 2012 (RN N° 62/2011 ARBA) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en febrero de 2017.

Sin embargo, según constancias de fs. 363/369, con fecha 20 de noviembre de 2014, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto el efecto suspensivo que por un año que bajo el artículo 3986 del entonces Código Civil, entraña la notificación de las diferencias liquidadas (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 21 de noviembre de 2014, se suspende hasta el 21 de noviembre de 2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de febrero de 2018.

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, diligencia efectivizada el día 20 de diciembre de 2017, conforme surge de las constancias de fojas 979/984 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (fojas 985).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal con la interposición de ese recurso, debe darse por generada la dispensa prevista en el artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado, ya vigente a esa fecha.

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 del periodo fiscal 2012; lo que así declaro.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión, 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 del citado Código, con el dictado del acto ahora recurrido con fecha 15/12/2017 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 finalmente declaro.

3) En cuanto a los agravios vinculados al ajuste propiamente dicho en cuanto al alcance otorgado al sistema de exclusiones de percepción, regulado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (y sus modificatorias), sobre todo en relación con la específica actividad ejercida por la empresa apelante y las normas reglamentarias que ella involucra; merece recordarse que este Cuerpo ha emitido opinión respecto al momento en que tales normativas hicieron operativo el cambio de sistema, comenzando el régimen de "padrón" que modifica sustancialmente el alcance, oportunidad y cuantía de las percepciones a realizar.

Así, en recientes precedentes de la Sala I que integro (Autos "Pedro Balestrino E Hijos SACI", Sentencia del 18 de febrero de 2021, Registro 2273 y "Cerealera Azul SA", Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2306), tuve oportunidad de recordar cuál ha sido el criterio mayoritario de este Cuerpo sobre el tema en cuestión, es decir, la incidencia que sobre los supuestos de exclusión previstos en la reglamentación, produjo la introducción del denominado "sistema de padrón", en el funcionamiento de los regímenes de recaudación.

Sostuvo la Sala III de este Cuerpo: *"...Así, la apelante arguye la inexistencia de responsabilidad por las percepciones emitidas, en tanto las mismas no fueron efectuadas en razón de lo establecido en el artículo 322 inc. c) de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, que refiere a que quienes realicen la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", se encuentran "excluidos" como sujetos pasibles de percepción ... La apelante señala que mediante el dictado de las Disposiciones Normativas N° 70/07 y 74/07, la Agencia realizó modificaciones al artículo 344 de la DN B 01/2004, creando un padrón de alícuotas para sujetos pasibles de retenciones y percepciones, teniendo como único objetivo informar la alícuota a aplicar para la determinación cuantitativa del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones por las cuales resulten aplicables los regímenes recaudatorios pertinentes. Del acto recurrido se evidencia... que es en virtud de las mencionadas disposiciones, conjuntamente con lo previsto en los artículos 318 y 320 de la Disposición Normativa 01/2004, que la Autoridad de Aplicación consideró que el agente de autos, se encontraba obligado a actuar como tal respecto a la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", aplicando las alícuotas informadas en el Padrón de contribuyentes para cada uno de los periodos según lo establecido en el artículo 344 de la citada Disposición Normativa. La Agencia sostiene que el motivo del cambio efectuado fue para alcanzar el funcionamiento óptimo de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos Brutos,*

como así también de dotarlos de un mayor grado de simplicidad y certeza, incorporando un padrón con la totalidad de los contribuyentes del referido impuesto, donde establece la alícuota que el agente debe aplicar al percibir/retener a cada uno de ellos. Sentado lo expuesto corresponde analizar las normativas consideradas por la Agencia, para poder decidir si le asiste razón el apelante en cuanto al alcance de las mismas y de la aplicación del artículo 322 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Tal como surge de la primera de ellas, Disposición Normativa Serie B N° 70/07, se sustituyó el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04, por el siguiente: "Artículo 344.- A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular, se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicará en su página web (www.rentas.gbagov.ar) y al que deberán acceder los agentes de percepción a fin de cumplir con las obligaciones a su cargo. Se incluirá en el padrón a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los ingresos Brutos. Con relación a aquellos que se encuentren desgravados, exentos o excluidos de la percepción, de manera total, se consignará una alícuota igual a cero..." ... Posteriormente con el dictado de la Disposición Normativa Serie "B" 74/07 se vuelve a modificar el citado artículo 344 de la "B" 01/04, estableciendo en lo que aquí interesa que: "...Con relación a aquellos contribuyentes que se encuentren exentos o desgravados en más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas, declarada en la última declaración jurada vencida, se consignará una alícuota igual a cero (0). La misma alícuota se consignará con relación a aquellos contribuyentes excluidos de la percepción de manera total y a aquellos del régimen tributario especial para distribuidores de energía eléctrica". (Vigente a partir del 14 de noviembre de 2007). Ahora bien, en el año 2008 se procedió al dictado de una nueva disposición que vuelve a modificar lo establecido en las disposiciones ut supra desarrolladas, esta es la Resolución Normativa N° 48/08 (vigente a partir del 24 de abril de 2008). En sus considerandos, que entiendo atinado transcribir para comprender su articulado, manifiesta que "...resulta necesario dejar expresamente establecido que en el padrón al que se hace referencia en los artículos 344 y 411 Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 (texto según Disposición Normativa Serie "B" N° 74/07) se consignará una alícuota igual a cero con relación a quienes realicen aquellas actividades que no son pasibles de la percepción o retención del tributo... por así encontrarse previsto en la normativa aplicable, siempre que los ingresos constitutivos de la base imponible de las mismas representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente, conforme lo declarado en su última declaración jurada". Tal como surge de las normas mencionadas (Disposiciones Normativas "Serie" B 70/07 y 74/07 y RN 48/08), se

introdujeron modificaciones al Régimen de Recaudación, incorporándose en primer lugar un sistema de padrón en el cual se incluyó a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se indicó la alícuota que se aplicará al percibir el agente, como así también aquella que corresponde aplicar en los casos en que el sujeto a percibir no se encuentre en el citado padrón o se trate de un sujeto exento o desgravado, excluido de percibir o que realice actividades no pasibles de percepción del tributo ... la nueva redacción del artículo 344 de la DN B 01/04 no solo modificó el régimen de alícuotas, sino que con ello también varió el régimen de exclusiones, en tanto que si bien las previsiones del artículo 322, en el que se establece la exclusión de ciertos contribuyentes como sujetos pasibles de percepción resulta aplicable, ello se encuentra condicionado a que la actividad, por la cual se lo excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Sentado lo expuesto y conforme lo establecido en las normativas citadas, entiendo que el Agente de autos se encontraba obligado a percibir a los clientes que desarrollaban la actividad señalada en el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011 (actividad de comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos) ... En referencia a la modificación realizada por Resolución Normativa N° 02/2013 citada por el apelante, toda vez que el ajuste efectuado en las actuaciones es respecto al periodo fiscal 2008, entiendo que la misma no tiene incidencia para modificar el tratamiento fiscal en el presente, sin embargo, resulta útil para confirmar la interpretación realizada precedentemente; lo que así declaro..." (Del Voto de la Dra. Carné, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 15 de diciembre de 2017, Registro 3927 y, en igual sentido, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017. Registro 3947).

Previamente, la misma Sala sostuvo en un antecedente de la misma firma: "...Que ello así, he de advertir que el marco legal que regulaba la actuación del Agente de Recaudación en el período bajo tratamiento (2010), daba cuenta de las variaciones introducidas respecto del régimen de alícuotas, como así también del sistema de exclusiones, toda vez que los sujetos previstos en el artículo 322 (excluidos de percepciones), se encuentran condicionados a que la actividad por la cual se los excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Que en este orden, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en distintos pronunciamientos que una norma posterior, puede derogar o modificar una ley anterior en forma expresa o en forma tácita (cfr. Fallos: 3071398; 308:439, 715; 325:2394 entre otros). En tal sentido, advierto que los cambios al régimen alicuotario y al sistema de exclusiones de sujetos pasivos, resultan ser plenamente aplicables, sin ser tachada la aplicación del modificado art. 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004, de irrespetuosa del orden legal establecido ya que, de lo contrario, se estaría consagrando la inamovilidad del orden

legislativo y la posibilidad de que el legislador de hoy condicione u obligue, en un sentido determinado, al del futuro. Que vale agregar, en referencia a las exclusiones en el contexto del nuevo régimen, lo sostenido por la ARBA ante la consulta realizada por la Cámara de Productores Agrícolas y Ganaderos quien encontrándose en disconformidad con la inclusión de sus representados en los padrones del régimen general de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con alícuotas diferentes a cero, pide la exclusión de los mismos como sujetos pasibles del citado régimen basando su pretensión en lo dispuesto en el artículo citado. Así, mediante el Informe N° 10/2009 se concluyó que: “De conformidad con lo establecido en el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/04 y mods... deben quedar excluidos como sujetos pasibles de la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen general aquellos sujetos que desarrollan las actividades a que se refiere el artículo 165 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 2004 y mods.) Ello así, en tanto y en cuanto los ingresos constitutivos de la base imponible atribuible a tales actividades representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el mismo sujeto, conforme lo declarado en su última declaración jurada (conf. artículo 344 de la Disposición Normativa Serie “B” 1/04 y mods.)...” (Del Voto de la Dra. Navarro, en autos “Copimo S.R.L.”, Sentencia del 17 de noviembre de 2017. Registro 3908).

Haciendo propio el criterio expuesto y recordando que este Vocal ha tachado de irrazonable algunas regulaciones e interpretaciones tendientes a restringir el alcance de las exclusiones en cuestión (Sala I, “SIDERCA S.A.I.C.” del 3/9/2019), no puede dejarse de observar que tal postura no ha de repetirse en el caso de marras, en los que todos los sujetos involucrados han demostrado el carácter de contribuyentes del impuesto con ejercicio efectivo de al menos una actividad gravada en la jurisdicción, con un nivel de ingresos lo suficientemente importante, a la luz de las regulaciones de alcance general analizadas.

Que, conforme se señala en la disposición impugnada, la normativa no deja en manos del agente de percepción la responsabilidad de apreciar si cada sujeto es o no pasible de percepción, sino que es la propia Agencia la cual, al momento de la confección del Padrón de Alícuotas realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determina que porcentajes de los establecidos por la norma le corresponde asignar a cada contribuyente, debiendo limitarse el Agente a aplicar las alícuotas indicadas por aquella nómina.

En consonancia con todo lo expuesto, en tanto el sujeto pasible de recaudación no cuente con un certificado de exclusión válido expedido por la Administración que lo libere de la recaudación, se comprende que el agente debe practicar la percepción

correspondiente, aplicando sobre el monto de la operación -determinado conforme el artículo 342 de la Disposición N° 1/2004 en estudio-, la alícuota que para el sujeto de que se trata prevea el padrón suministrado por la Autoridad de Aplicación.

Por consiguiente, de la lectura armónica de los citados artículos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (modificatorias y complementarias), no caben dudas que la firma de autos omitió actuar como agente de percepción, lo que así declaro.

No puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes 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. Muchos otros se dirigen al análisis de la situación fiscal de sus clientes frente al tributo, lo que resulta ajeno a las valoraciones que este Tribunal puede realizar en autos.

4) Aclarado lo anterior, distinto es el enfoque que he de dar a la cuestión relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante; cuestión que viene siendo debatida en autos desde la instancia de descargo y ha sido a mi entender, motivo de una deficiente evaluación por el juez administrativo actuante sobre la base de las indicaciones del Informe DPR N° 208/2006.

Corresponde observar que, a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. 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 (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea "...Cabe agregar, que 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) c/

DGI").

Cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, 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 probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta

con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea 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. Ya ha expresado este 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, la que —como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de 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.

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 que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y regularizaron los eventuales saldos deudores declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal involucrado en estas actuaciones (vide CD obrante a fojas 907).

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, previa constatación de sus propios registros informáticos en relación con los extremos remarcados supra.

Tal excepcional solución se fundamenta respecto de la cantidad de clientes a relevar, lo que amerita a generar el cumplimiento de la medida ordenada en etapa de ejecución de sentencia y en un plazo mayor al de rito (90 días), extensión que por iguales motivos se entiende razonable.

5) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 7° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. 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 (Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias. Por el contrario, 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. Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

En lo que tiene que ver con 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.

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

En cuanto a la aplicación del principio penal del “non bis in idem” debo señalar que, tal como este Cuerpo ha expresado en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada- penúltimo párrafo del art. 59 del Código Fiscal, de la cual no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional -acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA).

Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo anteriormente expuesto, no puedo dejar de mencionar que ello no implica disentir abiertamente con los argumentos que expone, cuando le atribuye a ambos (multa y recargos) carácter represivo, en tanto coincido con tal caracterización, más no con la consecuencia que postula.

Así, debo señalar que le asiste razón en cuanto pregonar el carácter sancionatorio de los recargos, postura que a su vez fue sostenida en la sentencia de esta Sala, “NEW PHARMA S.A.” del 16/8/2007, entre muchos otros.

No obstante, y ahora a modo conjetural, ello no importa una violación del principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como se expuso en “FURFURO S.A.”, Sala I del 19/8/2010) que la doble persecución vedada constitucionalmente es aquella que

se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa "Moño Azul S.A.", CSJN del 15/4/93), doctrina ésta que se verifica en autos.

6) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: "La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, 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, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de sufijación, 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, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente".

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos "Cables Epuyen S.R.L", Sentencia del 26/06/2012, Registro N° 1696, entre otros.

Cabe recordar que "...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el

oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese 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 (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000).

Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así se declara.

7) Que, 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, 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 TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA 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 (Estatuto social y actas de directorio y asamblea de fs. 39/46, 53/59 y 80/88). 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 a los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis.

No pierdo de vista sin embargo, 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.

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, a pesar de mi franca disidencia, considerándola aplicable al caso de autos sobre el Sr. Emanuel Alexis Moriatis, respecto de quien no se evidencia de manera alguna su efectiva participación en la administración tributaria de la firma, en los términos planteados por la propia Suprema Corte. Muy distinta es la situación del Sr. Facundo Moriatis, quien en su carácter de presidente es el que suscribe el Balance General de la empresa (fojas 62/75) cerrado al 31 de enero de 2013, donde surgen descriptos detalladamente los pasivos impositivos en general, y del impuesto de marras en particular (vide fs. 70).

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 relación al pago del impuesto y sus accesorios.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad anónima, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (conf. 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.

8) 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: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 985/1061 por el Dr. Gustavo Jorge Spiritoso, en carácter de apoderado de la Firma "La Zulemita S.A." y de los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4115/2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Requerir a la citada Agencia proceda a practicar la pertinente reliquidación de la determinación de autos, dentro de los 90 días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 4) del presente Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Emanuel Alexis Moriatis y, solo en relación al pago de las sanciones aplicadas en los artículos 7° y 8°, la endilgada al Sr. Facundo Moriatis. **4°)** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre las resultas de la nueva liquidación practicada.

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 interpuestos por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 4115/17, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal, de las nulidades opuestas contra el acto dictado y el procedimiento determinativo llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación en el marco del presente expediente (**punto 1**, del Considerando III de aquél); lo que así declaro.

A su vez, a partir de las consideraciones expresadas por mi colega preopinante, coincido asimismo con el rechazo propuesto de la prescripción planteada por la recurrente contra la vigencia de las correspondientes facultades determinativas del Fisco (**punto 2**, primera parte).

Ello, sin perjuicio de remitir, en este último punto, 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 las multas por omisión (**punto 2**, segunda parte, del voto de la Instrucción), reparando en la naturaleza de la pretensión bajo estudio y las garantías que protegen al administrado frente a ella, 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 preeminencia 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 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 Art. 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).

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

Así, debo destacar que, en el caso de autos, 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 14/01/13 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 62/11).

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 a las 24 Hs. del 13/01/15, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales anteriores).

Cabe destacar en este sentido, que la notificación de la liquidación de diferencias no resulta un acto susceptible de encuadrarse entre las causales de interrupción previstas en los incisos “b” a “d” del Art. 67 del Código Penal, como si lo sería la notificación de la resolución de inicio del procedimiento sumarial. Sin embargo, este último acto procesal ocurrió recién el 30/3/2017 (ver constancia agregada a fojas 433).

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

Resuelto ello, debo señalar que, sobre la base de las consideraciones efectuadas en su voto, comparto asimismo la resolución adoptada por el Vocal instructor, en lo vinculado al **punto 3** (determinación y ajuste practicados), **4** (ingreso del tributo exigido al agente, por parte de los contribuyentes directos del gravamen), **5** (en lo directamente relacionado con los recargos aplicados), **6** (intereses aplicados) y **8** (inconstitucionalidades), de aquel; lo que así también declaro.

Finalmente, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes (**punto 7** del citado voto), advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, 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/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter

“subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los 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 en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Gustavo Jorge Spiritoso, en carácter de apoderado de la firma “La Zulemita S.A.” y de los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4115/17, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco tendientes a aplicar las multas por omisión reguladas en el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal. **3)** Ordenar a la citada agencia que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, dentro de los 90 días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 4, del voto de la Instrucción. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los apelantes sobre la base de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y recargos sobre las resultas de la nueva liquidación practicada.

VOTO DEL DR. FRANCO LUIS GAMBINO: Adhiero al voto del Vocal Instructor Dr. Angel C. Carballal por las razones de hecho y de derecho que sobradamente ha expuesto. Así lo dejó expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 985/1061 por el Dr. Gustavo Jorge Spiritoso, en carácter de apoderado de la Firma “La Zulemita S.A.” y de los Sres. Facundo Moriatis y Emanuel Alexis Moriatis contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4115/2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Requerir a la citada Agencia proceda a practicar la pertinente reliquidación de la determinación de autos, dentro de los 90 días de recepcionadas las

actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 4) del presente Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Emanuel Alexis Moriatis y, solo en relación al pago de las sanciones aplicadas en los artículos 7° y 8°, la endilgada al Sr. Facundo Moriatis. **4°)** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre los resultados de la nueva liquidación practicada. 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: "LA ZULEMITA S.A." - 2360-0066262/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-22989628-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4933.