



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: "SIDLIN, ROBERTO DANIEL" - 2360-0346163/16

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0346163 año 2016, caratulado "SIDLIN, ROBERTO DANIEL".

Y RESULTANDO: A fojas 1436/1450, el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATyS N° 5489, de fecha 24 de junio de 2019, mediante la cual determina las obligaciones fiscales del Sr. "ROBERTO DANIEL SIDLIN" (C.U.I.T. 20-05094882-0), en relación a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondiente al año 2013. En su artículo 3° establece el monto de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos ochocientos setenta y un mil cuatrocientos setenta y dos con 21/100 (\$ 871.472,21), la que deberá ser abonada con más los accesorios establecidos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

Aplica, por su artículo 4°, una multa por Omisión equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) del monto dejado de oblar, de conformidad a lo normado en el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código.

Contra dicho acto, se presenta a fojas 1798/1823 el Sr. Dino Armando Vidarte, en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin con el patrocinio del Cr. Público Miguel Angel Tolj e interpone recurso de apelación de conformidad con el artículo 115 inciso b) del citado plexo legal.

A fojas 1872, 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 1886 se tiene por presentado al Dr. Guillermo Fabián Méndez en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin. A fojas 1891 se hace saber la adjudicación de la causa para su instrucción, a la Vocalía de 7ma. Nominación, radicándose en la Sala III. Asimismo, se da traslado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y oponga excepciones conforme lo normado por el artículo 122 del mencionado Código, obrando a fojas 1892/1898 el correspondiente escrito de réplica.

Que a fojas 1902 se hace saber la integración definitiva de la Sala la que se conforma junto al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal con el Contador Rodolfo D. Crespi y el Dr. Miguel H. E. Oroz como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24. Se provee el ofrecimiento probatorio y se dictan autos para sentencia (Conf. Arts. 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la apelante comienza su relato haciendo una descripción de los antecedentes y hechos de la causa.

Alega que la Agencia cuenta con amplias facultades para impulsar y establecer la verdad de los hechos controvertidos y, en ese sentido, entiende que debió verificar que el IIBB correspondiente a las operaciones sobre las que se practica el ajuste, ha sido declarado e ingresado por los clientes en su totalidad. Menciona la “Teoría de las cargas Probatorias Dinámicas” y la posibilidad de configuración de enriquecimiento sin causa del Fisco. Cita jurisprudencia.

Por lo detallado, solicita la nulidad del acto, al entender que el procedimiento determinativo no ha cumplido con las formalidades establecidas por ley, coartando su derecho de defensa, impidiendo la producción de la prueba, limitándose, simplemente a rechazar “in totum” la defensa planteada por no tratarse de copias certificadas.

En el siguiente punto de expresión de agravios plantea la prescripción de las facultades de la Agencia para determinar y exigir tributos respecto de los períodos fiscales Enero a Noviembre 2013, como las multas y recargos por los períodos Enero a Diciembre 2013. Trae a colación que, conforme doctrina de la Corte Suprema de la Nación, en materia de prescripción, las normas locales no pueden apartarse de lo establecido en el Código Civil o en el Código Penal. Cita artículo 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, artículo 4027 del Código Civil, doctrina y jurisprudencia.

Concluye que la facultad para exigir la deuda que se reclama en la Disposición respecto a los períodos Enero a Noviembre de 2013 se encuentra prescripta, toda vez que en relación a dichos períodos han transcurrido cinco años desde el vencimiento de las respectivas obligaciones, sin que hayan existido causales de suspensión o interrupción válidas.

Igual fundamentos señala respecto de las facultades para exigir multas y recargos en tanto no se han configurado los elementos objetivos y subjetivos necesarios para que los mismos sean procedentes, afectando el principio constitucional de razonabilidad y la garantía constitucional de non bis in idem. Cita jurisprudencia.

Ofrece prueba informativa, solicita medida para mejor proveer y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, comienza su tratamiento. Comienza con la nulidad opuesta, fundada en la violación del debido proceso, derecho de defensa y prueba atento no haber traído al procedimiento a los contribuyentes directos no percibidos, entendiendo que el Agente es un responsable solidario. Aclara, al respecto, que la obligación del Agente es de carácter normativo, mediante la que se designa una categoría de sujetos que posibilitan la recaudación de manera previa al momento en que efectuaría su ingreso el contribuyente directo.

En cuanto al cuestionamiento sobre la violación del derecho de defensa y prueba, advierte que se han llevado a cabo las medidas probatorias necesarias para arribar a la verdad material, encontrándose la Agencia facultada para dictar las medidas que estime corresponder, requerir información, documentación, etc. tendiente al desarrollo del proceso como a la aclaración de alguna cuestión particular. (art. 113, párr. 7 y 34 del Código Fiscal).

Destaca que el objeto de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto. Por ello, sostiene que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, no se puede declarar la nulidad por la nulidad misma. Cita jurisprudencia al respecto.

En punto a la prescripción opuesta, adelanta que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

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). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del artículo 4 del Código Fiscal. El Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos. 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 su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año al que se produzca el vencimiento de los plazos generales para el ingreso de las percepciones, para el caso de los Agentes de Recaudación.

Considera que en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción comenzó a correr el 1° de Enero de 2014, pero habiéndose notificado al domicilio electrónico la Disposición Delegada SEATYS N.º 8251 en fecha 23/11/2018 (fojas 227), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación, la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.) Luego con la notificación al domicilio electrónico de la Disposición en crisis en fecha 25 de Junio de 2019 (fojas 1467) se prolongó dicha suspensión hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

Expresa que dicho argumento debe aplicarse a la solicitud de la prescripción de la multa impuesta e igual suerte corre la prescripción de los recargos, destacando que la intención del legislador provincial ha sido la de comprender en la normativa sobre prescripción del Código Fiscal, a todas las acciones que posee el Fisco como sujeto activo de la relación tributaria.

En torno a la manifestación de la Firma en el sentido que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, no lo libera de la carga que le

impone la ley en su carácter de Agente de Recaudación, siendo improcedente trasladar a la Administración dicha carga. Cita jurisprudencia.

Corrobora que a la fecha no se encuentra probado que los contribuyentes directos hayan ingresado el impuesto, concluye en la existencia de deferencias a favor del Fisco, reflejadas en el formulario de ajuste R-341.

Aclara, en cuanto a la aplicación de la Teoría de las Cargas Probatorias Dinámicas, que la Agencia no puede, de la mera presentación de las declaraciones juradas, identificar que operaciones se incluyen en la misma, en tanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se liquida globalmente para el período/adelanto, resultando necesario el análisis de los registros de cada cliente en particular.

En lo relativo a la sanción impuesta, señala que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Hace mención del Acuerdo Plenario 20/09. Resalta que la figura definida en el mencionado artículo describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

Asimismo apunta que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el Agente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento 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 de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia.

Respecto a la naturaleza penal de las sanciones y la consecuente aplicación del Derecho Penal, tiene presente que el derecho fiscal tiene sus reglas propias, por ello el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados los principios penales: personalidad de la pena, debido proceso, etc.

En torno a la aplicación de los recargos (art. 59 del Código Fiscal), remarca que los mismos se aplican a los Agentes que no hubieren percibido o retenido el tributo, subsistiendo dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En respuesta a la alegada violación del principio “non bis in idem” atento el reclamo

de multa y recargos, remite a jurisprudencia del Tribunal Fiscal.

Finalmente, en atención a los planteos de violación de derechos constitucionales y la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal, resalta que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en la instancia, por expresa disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

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

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si la Disposición Delegada SEATYS N° 5489/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

1) Lo primero que corresponde despejar, a la luz de lo que insinúan distintos planteos defensores respecto de la prueba, es la nulidad del acto apelado.

“...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. de 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)...” (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al agente de marras.

Al respecto, debo subrayar que no puede obviarse la decisión administrativa de abrir la causa a prueba (Disposición de apertura a prueba N° 411/19 de fs. 232/237) mediante la cual declaró admisible la prueba informativa ofrecida y dispuso una medida para mejor proveer; producto de la cual, y tal como surge de los Informes Periciales obrantes a fojas 1307/1308 y 1423/1424 los inspectores actuantes han analizado la documentación acompañada como prueba en base a los

procedimientos descriptos, dando una fundada respuesta.

Asimismo, tal como expresé in re "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", del 23/11/2017, Reg. 2098 de la Sala I: "...En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..." (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)'). "...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..." (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.368) c/ D.G.I.")...". En igual sentido me he expresado en autos "ARCA DISTRIBUCIONES S.A.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

Es claro entonces que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder o en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

De todo lo expuesto resulta que el planteo referenciado no constituye causa suficiente para declarar la nulidad, lo que así declaro.

2) Corresponde seguidamente, dar tratamiento al agravio de prescripción invocado, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que

terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

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

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

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

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

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos

de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: "Industria Metalúrgica Sudamericana S.A." del 15/04/2021, Registro N° 2295; "Laboratorio Bernabo S.A." del 31/08/2021, Registro N° 2336 y Sala III en autos: "Philips Argentina S.A" del 10/02/2022, Registro N° 4436; "Petroquímica Rio Tercero S.A." del 29/10/2021, Registro N° 4385, "Agro San Claudio S.A." del 29/04/22, Registro N° 4520, "H. Koch y Cia S.A." del 21/11/23, Registro N° 4662) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina "Filcrosa", definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina

“Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial” (Sentencia del 16.09.2008) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

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

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) y considerando la posición de noviembre de 2013, con vencimiento en el mes de diciembre de ese año (RN ARBA N° 57/12) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en diciembre de 2018.

Sin embargo, según constancias de fs. 98/103 con fecha 27 de abril de 2018, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del ya vigente Código Civil y Comercial Unificado (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 posición de noviembre, el 27 de abril de 2018 se suspende hasta el 27 de octubre de 2018, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de junio de 2019. Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, todo ello durante el citado mes de junio de 2019 (días 24 y 25), conforme surge de las constancias de fojas 1466/1467 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (fs. 1798).

En tal sentido, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de ese recurso genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción, con relación al importe por percepciones omitidas respecto de las posiciones: noviembre y diciembre de 2013; lo que así declaro.

Ahora bien, con igual criterio concluyo que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a las posiciones de enero a octubre de 2013, sus accesorios y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa sobre la Omisión constatada en estas dos posiciones, tengo presente los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, habiéndose producido la suspensión del cómputo con el dictado y notificación de la disposición de inicio del procedimiento determinativo y sumarial (N° 8251 del 20.11.2018, notificada el 04.12.2018 (fs. 228).

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

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

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

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este

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

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

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

En cuanto a los recargos, además de lo expuesto supra, no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para su cálculo el artículo 59 del Código Fiscal, esto es: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código: ... g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%). Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice ... Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”.*

Como vemos, es incorrecto analizar la prescripción de este instituto de manera paralela a la multa por Omisión. Más allá de su clara naturaleza sancionatoria, aquel análisis debe correr en línea con la prescripción de las obligaciones cuyo incumplimiento produce su devengamiento de pleno derecho, es decir, la percepción omitida. Asimismo, debe estarse al momento en que el recargo termina de nacer (180 días del vencimiento) y a los efectos que sobre los mismos genera la falta de pago de la obligación principal por parte del agente.

Con respecto a la doctrina pretoriana referenciada, en eventual relación a los recargos previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, considerando que ni el

Código Penal ni el antecedente citado de la Corte Suprema los mencionan, no creo posible a este Tribunal extender vía interpretativa la aplicación sobre los mismos de tan particular doctrina (conf. artículo 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley 7603).

3) Adentrándome al análisis sobre las cuestiones de fondo introducidas, comenzaré con la imputación de omisión de percepción.

Que, en tal sentido, conforme lo expuesto en párrafos anteriores, se encuentra fuera de debate la condición de “Ciudad Celular” de agente de percepción durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado y reconocido por la propia firma recurrente.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa que subsiste, resulta ser la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos, en tanto la parte apelante sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación al ingreso del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de los contribuyentes directos, corresponde recordar que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio “Agente” demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. 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 con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación solo si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba,

me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2016, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *“... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía deducir la percepción...”*.

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

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, deducirá 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 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, que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

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

Paralelamente, tendría sentido alguno exigir acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado per se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

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

De lo dicho precedentemente y conforme observo de la documentación acompañada en las actuaciones, información que se vio en parte ratificada por uno de los peritos de ARBA a fojas 1307/1308, a su vez de la agregada posteriormente al acto recurrido, considero que corresponde hacer lugar a lo solicitado por la parte recurrente y ordenar detraer del ajuste las operaciones vinculadas con los clientes que, conforme las propias registraciones sistémicas de la Agencia de Recaudación, hayan presentado declaración jurada y regularizado los eventuales saldos deudores declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por las posiciones 11 y 12/2013; lo que así voto.

4) Por lo demás, atendiendo a la subsistencia de diferencias adeudadas, deberán confirmarse las sanciones dispuestas (recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), aunque aplicando ambas sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en “HECAMESUR S.A.”, Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: “...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios,

provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...". Asimismo, a través de su artículo 2º 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 8º, 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, entendiéndolo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

Por lo demás, deviene en principio inaceptable el planteo efectuado por la apelante ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo.

Asimismo, conviene recordar que, si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma glosada no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del responsable en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. Fallos: 303:1548; 322:519, entre otros). En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber actuado como agente de percepción, tal como ocurrió en el caso. En este orden, deviene más que razonable la graduación propuesta por el juez administrativo, considerando que la empresa de marras decidió no practicar retenciones durante los meses auditados de 2013, sin oponer siquiera un intento de justificación en tal omisión.

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 1798/1824 por el Sr. Dino Armando Vidarte en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin con el patrocinio del Cr. Público Miguel Angel Tolj contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5489, de fecha 24 de Junio de 2019 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a octubre del 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. 3º) Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, Punto 3) de la presente. 4º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos sobre las resultas de la reliquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios interpuestos por el apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 5489/19, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo señalar que, con respecto a la nulidad planteada por el recurrente (**punto 1** del voto precedente) y a la prescripción incoada contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación (**punto 2**, primera parte, de dicho voto), en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Dr. Ángel C. Carballal.

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 multas y recargos (**punto 2**, segunda parte, del voto de la instrucción), debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.*”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge

del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se 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° 14.880) disponía: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”* (el subrayado me pertenece).

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

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

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

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

Consecuentemente, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf

Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 14/01/16, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales anteriores).

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

Finalmente, debo señalar que, sobre la base de las consideraciones efectuadas en su voto, comparto la resolución adoptada por el Vocal instructor, en lo vinculado al **punto 3** (ingreso del tributo exigido al agente, por parte de los contribuyentes directos del gravamen), de aquel; lo que así también declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Dino Armando Vidarte, en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin, con el patrocinio del Cr. Público Miguel Angel Tolj, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5489/19, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones fiscales enero a octubre del período 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, con sus accesorios. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar sanciones (multas por omisión y recargos), vinculadas a las posiciones 1 a 12 del período 2013, dejando sin efecto las mismas. **4)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de sesenta (60) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, en los términos descriptos en el Considerando III, Punto 3, del Voto de la Instrucción. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. MIGUEL HECTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestiones, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución

Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Dino Armando Vidarte, en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin, con el patrocinio del Cr. Público Miguel Angel Tolj, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5489/19, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones fiscales enero a octubre del período 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, con sus accesorios. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar sanciones (multas por omisión y recargos), vinculadas a las posiciones 1 a 12 del período 2013, dejando sin efecto las mismas. **4)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de sesenta (60) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, en los términos descriptos en el Considerando III, Punto 3, del Voto de la Instrucción. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Dino Armando Vidarte, en carácter de apoderado del Sr. Roberto Daniel Sidlin, con el patrocinio del Cr. Público Miguel Angel Tolj, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5489/19, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones fiscales enero a octubre del período 2013 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, con sus accesorios. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar sanciones (multas por omisión y recargos), vinculadas a las posiciones 1 a 12 del período 2013, dejando sin efecto las mismas. **4)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de sesenta (60) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, en los términos descriptos en el Considerando III, Punto 3, del Voto de la Instrucción. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada. 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: "SIDLIN, ROBERTO DANIEL" - 2360-0346163/16

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-23927617-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4938.