



## 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:** “TRANS PLUS S.R.L.” - 2360-280396/10

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-280396 del año 2010, caratulado “TRANS PLUS S.R.L.”.

**Y RESULTANDO:** Que, a fojas 1135, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con el recurso de apelación interpuesto a fojas 1/17 del Alcance N° 3, que corre como fojas 1129 (Conf. Art. 115 Inc. “b” del citado código), por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma “TRANS PLUS S.R.L.” y de los Sres. Luciano Emiliozzi, Cesar Ariel Emiliozzi y Mauro Javier Emiliozzi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14, dictada a fojas 1100/1113, por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma apelante, en su carácter de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), vinculadas al período 2009 (enero a diciembre), en un monto que asciende a la suma de pesos quinientos cuarenta y un mil seiscientos noventa y ocho con treinta y tres centavos (\$ 541.698,33), el cual, a su vez, reclamó en concepto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco.

Asimismo, aplicó a la firma una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del impuesto dejado de recaudar, al haber constatado la comisión de la infracción de omisión prevista y penada en el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal; y recargos del sesenta por ciento (60%) sobre dicho monto, conforme lo dispuesto por

el Art. 59, Inc. "f" del referido cuerpo normativo.

Y, finalmente, declaró responsables solidarios e ilimitados, junto con la firma de autos, a los Sres. Cesar Ariel Emiliozzi, Luciano Alberto Emiliozzi y Mauro Javier Emiliozzi, con el alcance expuesto en los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

A fojas 1137, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy, con intervención de la Sala III de este Tribunal. Asimismo, se impulsa su trámite.

A fojas 1143, subsanadas las deficiencias formales del recurso incoado, se ordena su traslado a la Representación Fiscal, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 1144/1152, obra el escrito de contestación.

A fojas 1328, se hace saber a las partes que, en atención a la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, la instrucción de la causa fue adjudicada al Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, integrándose la Sala con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Dr. Carlos Ariel Lapine (todos, en calidad de Vocales subrogantes; Conf. Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

A fojas 1331/1332, se provee el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante, teniéndose por agregada la prueba documental acompañada al recurso incoado y reconduciendo, como medida para mejor proveer (en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley N° 7603/70, Arts. 15 y 20 Inc. "a", Apart. 3), la informativa ofrecida, ordenando requerir a la Representación Fiscal que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste de autos (detallados en un listado que formó parte integrante de la medida), presentaron las declaraciones juradas para las posiciones enero a diciembre del periodo 2009 y abonaron las mismas, en caso de corresponder. A fojas 1335/1337, se agrega la respuesta.

Finalmente, mediante providencia de fojas 742, se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (Ac. Ordinario N° 65/24 y Ac. Extraordinario N° 102/22); se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 1331/1332 y se dicta el llamado de autos para sentencia (Conf. Art. 126 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que, mediante el recurso incoado, la parte apelante, luego de efectuar diversas consideraciones acerca de los regímenes de recaudación creados y regulados en la jurisdicción bonaerense, plantea los siguientes puntos de agravios.

**1) Nulidad de la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14.** Al respecto, advierte que la ausencia total de la participación de los contribuyentes directos en la sustanciación del procedimiento determinativo y sumarial llevado a cabo es una circunstancia que vicia dicho procedimiento y la disposición dictada en su consecuencia, al vulnerarse los Arts. 21 Inc. 4 y Art. 24 del Código Fiscal y 103 del Decreto Ley N° 7.647/70.

Sostiene en este sentido, que los contribuyentes directos del gravamen resultan esenciales para demostrar el efectivo cumplimiento de sus obligaciones fiscales, liberando de responsabilidad al agente de percepción.

A mayor abundamiento, relata que la firma libró oficios a los contribuyentes directos, aun cuando, alega, era una tarea que debía realizar la ARBA, ya que esta cuenta con la facultad de requerirles información bajo apercibimiento sancionarlos por incumplimiento a los deberes formales.

Asimismo, recuerda que el Código Fiscal establece y consolida el principio de la realidad económica; y señala que el principio de legalidad impone a las administraciones públicas un obrar consistente con el ordenamiento jurídico, lo que se traduce en el debido cumplimiento del procedimiento legal. Cita jurisprudencia.

Finalmente, sostiene que, en función de los principios de instrucción de oficio y verdad material que rigen en el procedimiento administrativo, corresponde a la ARBA instar y dirigir el trámite, así como ordenar que se practiquen todas las diligencias necesarias para el esclarecimiento de la verdad jurídica objetiva, sin que se encuentre habilitada para renunciar o transferir tales obligaciones. Cita los Arts. 7, 48, 49 y 54 del Decreto Ley N° 7.647/70 y jurisprudencia en aval a su postura.

**2) Prescripción.** Seguidamente, plantea la prescripción de las facultades fiscales tendientes a determinar impositivamente las obligaciones tributarias de la firma en su carácter de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las posiciones 1 a 7 del año 2009, en base a la jurisprudencia consolidada de la Corte Suprema de Justicia Nacional y de la Suprema Corte de Justicia bonaerense, que pregonan la aplicación, en estos casos, de lo dispuesto por el Código Civil. Cita abundantes precedentes judiciales en aval de su postura.

En el mismo sentido, solicita la prescripción de los recargos que surgen del Art. 7 de la disposición apelada, afirmando que debe aplicarse el plazo bienal previsto en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, según la jurisprudencia de la CSJN. Expresa que la Ley N° 14.333 no rige para los periodos en cuestión, por corresponder la aplicación de la ley más benigna en materia sancionatoria. Cita jurisprudencia en aval de su postura.

**3) Improcedencia del ajuste practicado.** En este punto, sostiene que la firma apelante hizo un gran esfuerzo para cubrir con las expectativas del Informe DTT N° 208/06, cursando los oficios a sus clientes para que informen si, efectivamente, tributaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante los períodos determinados. Y advierte que varias empresas respondieron, pero que el Fisco no realizó detracción alguna, a pesar de que hubiere correspondido.

Analiza el Informe Final, en el que se detalla claramente la documentación relevada de cada cliente y la posición que la ARBA adopta respecto de cada uno; y resalta particularmente que, respecto de los clientes “Ramundo Roberto Nicolás”, “Bari S.R.L.”, “IECSA”, “Mac Gill Luis Roberto”, “Viñales Fabiana Isabel”, “ECO AVE S.A.”, “ESUCO Centro de Construcciones S.A.”, “Rodriguez Jorge Antonio”, “Pertener S.R.L.”, “Unicon SC”, “Mettler S.R.L.”, “Pedro Maciel Grosso S.R.L.”, “Photo Time S.R.L.”, “Héctor A. Puricelli”, “San Gabriel S.R.L.”, “Vial Norcar S.R.L.”, “Bombacentro S.H.”, “Valyser S.A.”, aquélla presumió que, por el hecho de no acompañar copia del libro IVA compras, no pagaron el Impuesto sobre Ingresos Brutos.

En el mismo sentido, indica que, respecto de los clientes “Ing. José María Casa”, “Constructora del Salado S.A.”, “Tobago S.A.”, “Tala Construcciones S.A.”, “Rorca S.A. UTE”, y “Miguel Ángel Rodolfo” la ARBA, con diferentes criterios, pero por motivos caprichosos, no tomó como válidas las pruebas presentadas.

Finalmente, y en virtud de que algunos clientes no respondieron el oficio cursado, solicita la reiteración de los mismos, de conformidad con lo dispuesto por el Informe DTT N° 208/06.

**4) Reducción de la multa aplicada.** En subsidio, solicita la reducción de la multa por omisión aplicada al mínimo legal previsto por el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, en atención a la ausencia de antecedentes de la firma responsable.

**5) Reducción de los recargos aplicados.** A su respecto, solicita su reducción en proporción a las operaciones detraídas del ajuste.

**6) Improcedencia de la responsabilidad solidaria extendida a los gerentes de la S.R.L.** En este punto, afirma que, en los periodos objeto de ajuste, no existía norma alguna que habilite a la ARBA a extender la solidaridad para el pago del gravamen, los recargos e intereses. Cita jurisprudencia de este Tribunal en aval de su postura.

Finalmente hace reserva del Caso Federal, acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa.

II.- Que, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso, procede a analizar los agravios vertidos por la apelante.

Así, en primer lugar, señala que los agravios esgrimidos son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa del descargo, los cuales fueron analizados oportunamente, quedando demostrada la improcedencia de los argumentos traídos como defensa.

Seguidamente, con respecto a la nulidad, afirma su palmaria improcedencia, en atención a que la determinación impositiva fue llevada a cabo ciñéndose, en todas sus etapas, a la normativa fiscal aplicable, respetándose el debido proceso y manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa de los responsables.

Recuerda 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 –cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad– sino que por el contrario, dicho elemento del acto se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, explayándose el Juez Administrativo respecto de la metodología aplicada para su cálculo.

En referencia al planteo de nulidad sustentado en la falta de participación de los contribuyentes directos en el procedimiento de determinación de oficio, indica que resulta impropia la interpretación que realizan los recurrentes de las normas invocadas. Señala que la firma de autos fue fiscalizada en su carácter de agente de recaudación y que es esta quien debe cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria de la causal de exculpación (el ingreso del gravamen por el contribuyente directo).

Agrega que, conforme surge de las actuaciones, la firma ofreció prueba informativa dirigida a los clientes con quien realizó operaciones, la cual fue producida, ordenándose su análisis mediante una medida para mejor proveer, en la cual se ratificó el ajuste con respecto a determinadas firmas. Remite a lo expuesto por el *a quo* a fojas 1105 Vta. y referencia jurisprudencia.

En cuanto a la prescripción, aclara que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y que puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la provincia al gobierno federal, entre los que se encuentran el de establecer impuestos y contribuciones y, por elementales razones de coherencia, el de determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones. Afirma que las circunstancias

descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el Art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran ninguna de las garantías en ella reconocidas, sino que se trata de facultades ejercidas por las provincias en uso del poder reservado (Arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional).

Conforme ello, alega que resultan aplicables los Arts. 157 y 159 del Código Fiscal, realiza el cómputo pertinente y desestima el planteo incoado por la apelante.

En cuanto a la prescripción de los recargos, indica que la intención del legislador provincial fue comprender en la normativa sobre prescripción contenida en el Código Fiscal a todas las acciones que posee el Fisco como sujeto activo de la relación tributaria. Sostiene que los recargos importan una sanción de carácter pecuniario fijada con relación al monto de las obligaciones fiscales, que no difieren en esencia de una multa.

En lo atinente a la controversia de fondo, indica que, atento a la existencia de hechos controvertidos y a fin de garantizar el derecho de defensa, se procedió al dictado de la Disposición de Apertura a Prueba N° 362/12, mediante la cual se declaró admisible la prueba informativa ofrecida, ordenándose su producción y disponiéndose una medida para mejor proveer. Cita Art. 113 Código Fiscal, las respuestas de los clientes a fojas 174/479 y fojas 703/ 718 y, además, la información obrante en la base de datos de la agencia.

En otro orden, con respecto a la multa aplicada, señala que la sanción por omisión ha sido impuesta en virtud de la aplicación de la normativa vigente, ya que alcanza al agente de recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones que debía realizar, enmarcándose la conducta en las previsiones del Art. 61 del Código Fiscal. Afirma que, al no haber realizado las percepciones por las sumas que la ley le imponía, ni depositado el monto equivalente, la empresa incurrió en la infracción mencionada, no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna de su parte. Cita precedentes de este Tribunal.

En cuanto a la aplicación de los recargos, además de lo expuesto oportunamente respecto a la prescripción alegada, aclara que se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto (Art. 59 del Código Fiscal). Señala que, de conformidad con lo dispuesto en el último párrafo del citado artículo, los mismos se aplican a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo, subsistiendo dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

Abordando el tratamiento de los agravios que se refieren a la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, aclara que el instituto

reconoce su fuente en la ley (Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto defraudado. Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Reitera que los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda y afirma que la ley exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad, toda vez que la prueba de inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Art. 24 del Código Fiscal). No encuentra motivo alguno que desvirtúe la idea de que los signados responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, caso contrario, advierte, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, circunstancia que no encuentra presente en autos. Cita la Ley de Sociedades y jurisprudencia al respecto.

Por último, frente al pedido de morigeración del porcentual de la sanción, remarca que la Autoridad de aplicación para su determinación ha tenido en cuenta las constancias obrantes en las presentes actuaciones y los antecedentes de la contribuyente, graduando la misma dentro de la escala legal prevista en el Art. 61 del código de rito y normas reglamentarias.

Finalmente, solicita el rechazo de los agravios y la confirmación total del acto apelado.

**III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en autos, corresponde decidir en esta instancia si, en atención a los agravios incoados, la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14, se ajusta a derecho.

Así, corresponde en primer término analizar el planteo de nulidad incoado por la apelante, fundado en la ausencia de participación de los contribuyentes directos en el procedimiento desarrollado.

Al respecto, adelanto que he tenido oportunidad de pronunciarme frente a análogos planteos, en diversos y numerosos precedentes de este Tribunal, considerando que esta situación no afectaba la validez del acto recurrido.

En este sentido, y a efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que el Art. 24 del Código Fiscal, en lo que aquí interesa, establece: “*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”.*

Ahora bien, 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, en principio, se pretende obligar...”, no siendo esta situación, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación, la requerida por la ARBA.

Como se ha destacado en dichos precedentes de este Tribunal (ver por todos “Laboratorios Bernabo S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 26 de diciembre de 2023, Registro N° 4679) “*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 del Código Fiscal) 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 Incs. 1 y 2 del Art. 21 de dicho código, 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 firma responsable) 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, debe rechazarse la nulidad articulada; lo que así declaro.

Sentado lo que antecede, corresponde analizar seguidamente los planteos prescriptivos opuestos contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma responsable (por las posiciones fiscales 1 a 7 del año 2009), y aplicar los recargos correspondientes por las infracciones verificadas (por las posiciones fiscales 1 a 12 del año 2009).

Al respecto, en atención a los argumentos que sustentan a los referidos planteos, corresponde señalar en forma preliminar que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas

provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó 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, criterio que – posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”]; “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009; “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011; “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”; “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento” del 21 de junio de 2018 y “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”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

Ahora bien, en este marco, y teniendo en consideración que el Art. 12 del Código Fiscal (análogo al Art. 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: “Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas” (el resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que, a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los Arts. 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero – Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los Arts. 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, Arts. 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N°

26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los Arts. 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del Art. 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo"); del Art. 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del Art. 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; Art. 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 16 de mayo de 2018).

Y si bien de los fallos dictados, y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (citada), podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del Art. 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, tal como he señalado en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020,

Registro N° 4217), la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva que, en casos como el presente, procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongán a lo regulado en la normativa de fondo pertinente, siempre y cuando dicha circunstancia haya sido alegada por alguna de las partes y se encuentre debidamente controvertida por la otra.

Ello, por cuanto tales planteos deben ser resueltos con estricto apego a la controversia jurídica suscitada, respetando así las normas respecto de las cuales existe coincidencia entre las partes en cuanto a su aplicación, evitando vulnerar de esta forma el principio de congruencia que rige al procedimiento en este punto.

En este sentido, cabe recordar que la SCJBA ha expresado que: “*Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac. 64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto petitum (objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, ‘Transporte Atlántico del Sud S.R.L.’, sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes –y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas” (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; el subrayado me pertenece).*

Por lo demás, en este punto entiendo necesario dejar sentado que, en rigor, considero que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia 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.

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, aclarado lo que antecede, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, debo señalar que, en el caso, sea por efecto de la aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil (invocado por la apelante), o por aplicación del Art. 157 del Código Fiscal (invocado por el Fisco), corresponde aplicar el plazo quinquenal de prescripción. Y que, por su parte, dicho plazo debe computarse desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (Conf. Art. 3956 del referido Código Civil, invocado por la apelante, que disponía: “La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”; ver SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio”, citado).

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal más antigua determinada en autos, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían – en principio– las restantes.

Así, en relación con la posición fiscal 1/2009, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 13 de febrero de dicho año (toda vez que el plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente venció el día 12 de febrero de 2009; ver Calendario de Vencimientos dispuesto mediante Resolución Normativa – ARBA– Nº 134/08, Anexo I) y, contrariamente a lo sostenido por la apelante, resultó suspendido por aplicación con la notificación de la liquidación de diferencias, el día 29 de octubre de 2010 (ver constancia agregada a fojas 90/91), en los términos y con el alcance previsto por el segundo párrafo del Art. 3986 del Código Civil (desplazante, en lo pertinente, del Art. 161 del Código Fiscal, a raíz de la invocación efectuada en este punto por la apelante de la normativa de fondo), el cual establece: *“La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto*

*durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”.*

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor, conforme lo previsto en la norma transcripta en el párrafo anterior, en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (Sentencia del 21 de junio de 2018; ver considerando 6to.).

En este marco, reanudado entonces el cómputo pertinente, el plazo en cuestión habría vencido a las 24 Hs. del día 12 de febrero de 2015. Sin embargo, antes de dicho vencimiento, la Autoridad de Aplicación dictó (el 26/8/2014) y notificó (el 8/9/2014; ver fojas 1118) la Disposición Delegada SEFSC N° 3587, apelada a este Cuerpo.

Consecuentemente, corresponde desestimar el planteo incoado en este sentido; lo que así declaro.

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar recargos, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del 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: 1) reiterar 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) advertir 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, las mismas razones expuestas en relación con la prescripción de las facultades determinativas, me llevan a aplicar la doctrina judicial citada *ut supra*, con el alcance detallado; lo que así declaro.

En este marco, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal vigente a la fecha de las infracciones imputadas [que, en lo pertinente, disponía: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación (...) de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, en el caso de contribuyentes y responsables inscriptos como también en el de sujetos pasivos no inscriptos que regularicen espontáneamente su situación*”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

Cabe advertir al respecto, que si bien esta última norma se refiere –únicamente– a la prescripción de la acción penal frente a hechos reprimidos con “multa”, en atención a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma

conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico), por afinidad, no encuentro razones de peso para no someterlos, en cuanto a la regulación de su prescripción, al régimen establecido en dicha norma de fondo, pues –en definitiva– en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales.

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

Al respecto, he sostenido en diversos precedentes (ver por todos “Laboratorios Bernabo S.A.”, citado) que, en el caso de los recargos, el cómputo del plazo –bienal– debe hacerse a partir del vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas determinativas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales comprometidas en autos (desde las 24 Hs. de dicho día).

Así, corresponde analizar la posición fiscal más reciente ajustada (en el caso, la 12/2009) toda vez que, de hallarse prescripta, también lo estarían –en principio– las restantes más antiguas.

En este marco, cabe entonces destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Percepción, con opción de determinación por el método de lo “devengado”), el vencimiento de dicha posición fiscal se produjo el 12/1/10 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 134/08).

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs de dicho día y, previo a su vencimiento, resultó interrumpido en los términos previstos por el Inc. “d” del Art. 67 del Código Penal [que establece, en lo que aquí interesa, que “*La prescripción se interrumpe solamente por: d) El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente*”], con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC –de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial– N° 1068/11, el 6 de septiembre de 2011 (ver fojas 143/157).

Así, comenzado el cómputo del nuevo plazo bienal el 7 de septiembre de 2011, el mismo venció finalmente a las 24 Hs. del día 6 de septiembre de 2013, sin que a su respecto se verifiquen nuevas causales de interrupción o suspensión que alteren su curso.

Consecuentemente, corresponde hacer lugar al planteo incoado en este sentido, declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos vinculados a las posiciones fiscales 1 a 12 del año 2009 y dejar sin efecto dichas sanciones (previstas en el Art. 59 Inc. "f" del Código Fiscal) y la responsabilidad solidaria extendida para su pago (contemplada en el Art. 63 de dicho código), declarando de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, corresponde entonces analizar la controversia de fondo, y resolver sobre la procedencia –o no– de la pretensión impositiva entablada por el Fisco en relación con las percepciones omitidas por la firma apelante.

En este sentido, frente a los agravios incoados, lo primero que considero necesario destacar es que desde antiguo este Tribunal ha reconocido la posibilidad que asiste al agente de recaudación de eximirse de responsabilidad por el tributo no recaudado y reclamado, siempre que acredite su debido ingreso (o cancelación) por parte de los contribuyentes directos del gravamen.

Idéntico criterio ha sentado la propia ARBA, estableciendo los extremos a acreditar – por parte de los agentes– a fin de lograr la eximición de responsabilidad en cuestión, en su Informe GTTC N° 208/06, en el cual, en lo que aquí interesa, expuso: *"...debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en ese momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio"*. Por ello considera necesario que, para probar que el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo, se demuestre 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 detracer la percepción"*.

Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto en último término, este Tribunal ha considerado que, en el caso de los agentes de percepción, y dadas las particularidades que encierra dicha figura (*ut supra* destacadas por el Fisco en el informe citado), resulta suficiente a fin de lograr la eximición de responsabilidad pretendida, con acreditar que el contribuyente directo del tributo ha declarado (determinado) el impuesto que se le reclama, y que se encuentra cancelado.

A mayor abundamiento, entiendo que, en estos casos, resulta inapropiado exigir que

se acredite que el cliente en cuestión no se haya computado la percepción en la determinación de su impuesto, cuando esta nunca existió (no existe comprobante alguno) y es, precisamente, la raíz del problema; así como también, que se acredite la registración de la operación, toda vez que esta –la compra de un bien o la adquisición de un servicio– no genera el hecho imponible (además de que, lo contrario, implicaría extender la cuestión –conducta del agente– a la verificación de una actitud supuestamente delictiva por parte del cliente, por el ocultamiento de la operación –no la registró contablemente–).

En este contexto, debo señalar entonces que, más allá de los argumentos particulares desarrollados por la apelante a tal fin, corresponde eximir a esta última de la responsabilidad que se le ha extendido para el pago de las percepciones omitidas –y reclamadas por el Fisco– en el marco de las operaciones celebradas con “BARBERIO JUAN PABLO” (ver fojas 874/875), “BARSÍ S.R.L.” (fojas 894/897), “BOMBACENTRO SH (GIL ALFREDO – GIL CARLOS – DORADO HORACIO)” (fojas 945/949), “CONSTRUCTORA DEL SALADO S” (fojas 956/966), “ESUCO SA CENTRO CONST. SA” (fojas 773/782), “HECTOR A. PURICELLI SA” (fojas 746/763), “IECSA S.A.” (fojas 889/890), “INGENIERO JOSE MARIA CASA” (fojas 830/855), “METLER SRL” (fojas 876/877), “PEDRO MACIEL GROSSO S.R.L.” (fojas 878/880), “PERTENECER SRL” (fojas 883/888), “PHOTO TIME SRL” (fojas 856/860) y “UNICON SC” (fojas 1033/1043), al haberse acreditado –a su respecto– la presentación de las correspondientes declaraciones juradas y la cancelación de los importes correspondientes; lo que así declaro.

A su vez, en dicho orden de ideas, atento a los agravios esgrimidos y la prueba ofrecida, como así también compartiendo el concepto que da fundamento a la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 1333, esta Instrucción ordenó la producción de una Medida para Mejor Proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley Nº 7603/70 (Arts. 15 y 20 Inc. A, apartado 3), requiriendo a la Representación Fiscal que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste de autos y detallados en el listado que formó parte integrante de la medida (bajo el Anexo I) presentaron las declaraciones juradas correspondientes a las posiciones enero a diciembre del periodo 2009 y abonaron las mismas (en caso de corresponder).

Así, a fojas 1335/1337 obra la respuesta de la Representación Fiscal, en la que individualiza la situación de los clientes involucrados, detallando cuáles de ellos han cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas y abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder) o, en su caso, quiénes no han presentado las declaraciones juradas correspondientes a las posiciones mensuales

del período 2009 –enero a diciembre–, ni abonado el impuesto –a pesar de tener la obligación de ello–.

Consecuentemente, y en base a la información recolectada, corresponde ordenar a la Autoridad de Aplicación que detraiga del ajuste practicado, los montos reclamados al agente por operaciones concertadas con clientes (contribuyentes directos del impuesto) respecto de los cuales se ha acreditado la presentación oportuna de las DDJJ correspondientes y, fundamentalmente, la ausencia de deuda exigible en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (por pago, compensación o regularización y cancelación de saldos), durante el período determinado; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo señalar, en relación con la multa por omisión aplicada por el Fisco, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, que la apelante no ha interpuesto agravios concretos contra la configuración de la infracción imputada, sino tan solo la solicitud de reducción de su monto al mínimo legal previsto en la norma citada.

Cabe recordar que el segundo párrafo del Art. 61 del Código Fiscal, vigente a la fecha de comisión de la infracción imputada, disponía: *“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”*.

Frente a lo expuesto, y tal como surge del Art. 6 del acto apelado, la Autoridad de Aplicación fijó la sanción en un monto equivalente al treinta por ciento (30%) del monto omitido de recaudar. Sin embargo, ello, aclarando expresamente que, en el caso, no se merituaron agravantes concretos (ver fojas 1109 Vta.).

Así, puesto al análisis de la solicitud formulada por la apelante, a la luz de lo dispuesto por el Art. 7 del Decreto N° 326/97, y de conformidad con las atribuciones conferidas al Tribunal por el Art. 29 del Decreto-Ley N° 7603/70 (que faculta a la Sala a analizar si la graduación de la pena es la indicada para el caso en cuestión, considerando la conducta del responsable, el perjuicio sufrido por el Fisco y los atenuantes y agravantes previstos por la norma reglamentaria referenciada), considero procedente aquella, en atención a la ausencia de antecedentes alegada y el grado de colaboración prestado durante la fiscalización (*vide* acápite “8 – COMPORTAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA FISCALIZACIÓN” del Informe Final de Auditoría agregado a fojas 105/109).

Consecuentemente, corresponde reducir la sanción aplicada en el Art. 6 de la disposición recurrida, al mínimo legal previsto por el Art. 61, segundo párrafo, del

Código Fiscal; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo destacar –por último– que, con respecto a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, la apelante se ha limitado a afirmar contra su procedencia que, durante el período determinado, no existía norma alguna que habilite tal atribución.

Sin embargo, frente a ello, corresponde recordar que, a través de la modificación introducida al Código Fiscal por el Art. 50 de la Ley N° 13.930 (B.O. 30/12/08; Ley Impositiva para el año 2009), se dispuso sustituir el inciso “4” del entonces Art. 18 del Código Fiscal (T.O. 2004; Art. 21 Inc. 4 del T.O. 2011), por el siguiente: “4) *Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo.*”

Conforme ello, no asiste razón a la apelante en su planteo, por lo que corresponde su rechazo; lo que así finalmente declaro.

**POR ELLO, VOTO:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma “TRANS PLUS S.R.L.” y de los Sres. Luciano Emiliozzi, Cesar Ariel Emiliozzi y Mauro Javier Emiliozzi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales tendientes a aplicar los recargos previstos por el Art. 59 del Código Fiscal. **3)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del tributo adeudado conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de la presente. **4)** Reducir el monto de la multa por omisión aplicada a la firma apelante mediante al Art. 6 de la citada disposición, al mínimo legal previsto por el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal. **5)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios la referida disposición.

**VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Analizadas las actuaciones, y respecto de las cuestiones traídas en apelación, en virtud de los fundamentos expuestos adhiero a lo resuelto por mi colega, el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, con excepción al agravio de prescripción opuesto contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para establecer los recargos.

Ello así, en tanto no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para el cálculo de esta sanción 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: ... f) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el sesenta por ciento (60%). 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. La aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código y la obligación de pagarlos subsiste a pesar de la falta de reserva por parte de la Autoridad de Aplicación al recibir la deuda principal. 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...”.*

Entiendo que más allá de su clara naturaleza sancionatoria, el 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, en este caso, debe estarse al momento en que el recargo termina de nacer (180 días del vencimiento) y a los efectos que sobre los mismos genera la falta de pago de la obligación principal por parte del agente.

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

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

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

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

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

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

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

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

En este sentido me preuncié recientemente en autos “FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A.”, Sentencia del 30 de septiembre de 2024, Registro 2562 de la Sala I, entre otros.

Pero en todo caso, la necesaria correlación entre los recargos y la determinación de oficio de las percepciones omitidas, hacen aplicable al caso las previsiones del mencionado artículo 67 del CF.

En consecuencia, resulta a mi criterio improcedente la defensa de prescripción intentada respecto de los recargos, debiéndose confirmar los mismos sobre la porción de reclamo subsistente, a partir de la incidencia de la Ley N° 14.890 sobre la cuestión (en igual sentido en autos “FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A.”, Sentencia citada)

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma “TRANS PLUS S.R.L.” y de los Sres. Luciano Emiliozzi, Cesar Ariel Emiliozzi y Mauro Javier Emiliozzi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos

Aires (ARBA). **2)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del tributo adeudado conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de la presente. **3)** Reducir la multa por Omisión aplicada a la firma apelante mediante al artículo 6° de la citada disposición, al mínimo legal previsto por el artículo 61, segundo párrafo, del Código Fiscal. **4)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses, multa y recargos de ley sobre las resultas de la liquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que en razón de las consideraciones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Contador Rodolfo Crespi en su voto como Instructor de las presentes, acompaño su propuesta de solución. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma "TRANS PLUS S.R.L." y de los Sres. Luciano Emiliozzi, Cesar Ariel Emiliozzi y Mauro Javier Emiliozzi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3587/14, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales tendientes a aplicar los recargos previstos por el Art. 59 del Código Fiscal. **3)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del tributo adeudado conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de la presente. **4)** Reducir el monto de la multa por omisión aplicada a la firma apelante mediante al Art. 6 de la citada disposición, al mínimo legal previsto por el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal. **5)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios la referida disposición. 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:** “TRANS PLUS S.R.L.” - 2360-280396/10

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-19038778-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4919.