



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: expediente 2360-0485942/2017, caratulado "OMINT S.A. DE SERVICIOS".

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0485942/2017, caratulado "OMINT S.A. DE SERVICIOS".

Y RESULTANDO: Que llegan las actuaciones a este Tribunal con el Recurso de Apelación obrante a fojas 3358/3404, interpuesto por la Sra. Mónica Graciela Bonvechi en representación de la firma "OMINT S.A.", al cual adhiere a fojas 3331/3342, el Sr. Osvaldo Jesús Irurzun, en representación de los responsables solidarios Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 3225/3260, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-55024530-9) como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2014.

Por el artículo 8° se estableció el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascendió a la suma de Pesos Ocho millones quinientos cincuenta y tres mil ochocientos noventa y cinco con noventa y tres centavos (\$ 8.553.895,93), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59, ambos del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias).

Por el artículo 9° aplicó una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) del monto de impuesto omitido, conforme a lo establecido en el artículo 61 primer segundo del mencionado Código.

En el artículo 13, se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fs. 3779 de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 3781 para su instrucción a la Vocalía de la 1ra. Nominación, radicándose en la Sala I.

A fs. 3787 se ordena el traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 3791/3805 (artículo 122 del Código Fiscal).

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 69/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). . En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechazan la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa en esta instancia. Asimismo, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- Comienzan planteando la nulidad del procedimiento y del acto recurrido. Expresan que la última parte del artículo 1° del Decreto 166/20 no puede ser entendida como autorización a ARBA a exigir o imponer obligaciones de imposible cumplimiento, vulnerando el derecho de defensa. Agregan que la nulidad impetrada no sólo se funda en la arbitraria decisión del Fisco de dar por finalizado el período de prueba y dictar la resolución determinativa, sino que se extiende a la evaluación del material probatorio, advirtiendo el escaso respeto por parte del acto administrativo a los requisitos de motivación y causa. Citan Jurisprudencia en apoyo de su postura.

Plantean la prescripción de las facultades del Fisco para determinar el impuesto e imponer sanciones con relación a los períodos 01/2014 a 12/2014. Manifiestan que los plazos se cuentan en forma independiente y desde el vencimiento de cada período de percepciones. Exponen que las normas del Código Fiscal que regulan el instituto de la prescripción resultan inconstitucionales. Añaden que la doctrina del caso Filcrosa obliga a dirigir la mirada al Expone que resultan aplicables al caso las normas del Código Civil o Penal, según sea la materia, pero en manera alguna al derecho tributario local. Citan jurisprudencia.

Sostienen la inconstitucionalidad de los artículos 319 a 347 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 y demás disposiciones dictadas por ARBA, respecto de los regímenes de percepción. Hacen extensivo el planteo a los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal, por afectar los principios de legalidad y razonabilidad. Citan jurisprudencia.

Manifiestan que las particularidades de la medicina prepaga hacen inaplicable el régimen de

recaudación debatido en autos. Continúan señalando que los fondos que recibe OMINT pertenecen a las obras sociales y no a las empresas, dado que son aquellas quienes han contratado los servicios de OMINT para ser prestados a sus beneficiarios. Agregan que aplicar la percepción a las empresas sobre el cien por ciento de lo facturado, cuando a ellas se les emite una factura y posteriormente una nota de crédito por el monto transferido por las obras sociales, no responde a la realidad de la operatoria que lleva a cabo OMINT.

Expresan que las operaciones de OMINT no concuerdan con las previstas en el artículo 321 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004. Advierten que no en toda operación procede la percepción. Si bien en el caso subyace un "servicio de medicina prepaga", en realidad la facturación es meramente instrumental, propia de la operatoria y de los usos y costumbres de la industria. Reiteran que se emiten facturas que luego se anulan en parte, mediante la emisión de nota de crédito, una vez que el Sistema de la Seguridad Social remite los fondos a OMINT y que por tal razón la empresa a la cual se factura no paga la totalidad la suma facturada, ya que los fondos son del sistema y en forma directa de los afiliados, los cuales sí son los prestatarios del servicio de OMINT. Afirman que el tratamiento otorgado en el IVA a las operaciones objeto de autos, acredita la inexistencia de la obligación de percibir.

Respecto de las notas de crédito, alegan la inaplicabilidad de las limitaciones impuestas por la Resolución Normativa ARBA N° 10/2008, ya que no se está en presencia de devoluciones de percepciones, sino de una operatoria muy particular.

Destacan la inexistencia de "percepción" en aquellos supuestos en que la "cancelación" de las facturas se efectúa a través de Notas de Créditos.

Sostiene que se ve afectado el principio de territorialidad al liquidarse percepciones a afiliados ubicados en otras jurisdicciones por operaciones efectuadas por OMINT como prestador en sus clínicas ubicadas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Añaden que los sujetos supuestos no percibidos, ingresaron el impuesto en la medida que resultaron contribuyentes del mismo, por tanto ARBA no se vio perjudicada en su recaudación. Explican que en el período de prueba se intentaron acreditar tal extremo pero la interpretación dado al Decreto 116/20 impidieron llevar a cabo las pruebas propuestas. Asimismo, plantean que el Informe N° 208/06 de la Dirección de Técnica Tributaria no es una norma para el responsable, por lo que un supuesto incumplimiento de alguno de los requisitos en él previstos no puede irrogar automáticamente la invalidez de las pruebas aportadas y producidas.

Sin perjuicio de lo expuesto y en subsidio solicita la reducción de la multa al mínimo legal. En torno a los recargos destaca que los mismos son de naturaleza penal y que por ende resultan de aplicación todas los principios, derechos y garantías del derecho penal. Consideran que, en caso de corresponder el pago de los mismos deben ser calculados conforme la metodología establecida por el Informe N° 208/06.

Plantean que los intereses resarcitorios aplicables sean los devengados hasta el momento del ingreso del impuesto por parte de los clientes de OMINT.

Por otra parte, se agravan de la responsabilidad solidaria endilgada. Destacan el carácter subjetivo y subsidiario de la misma. Plantean la nulidad de la misma por falta de motivación y la inconstitucionalidad de los artículos 24 y 63 del Código Fiscal. También consideran improcedente la responsabilidad por la multa aplicada. Citan el fallo Raso y demás jurisprudencia.

Culminan ofreciendo prueba documental, informativa y pericial contable. Hacen reserva del caso federal. Mencionan que los responsables solidarios adhieren a todos los planteos realizados pro la firma.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento del recurso interpuesto. En primer lugar destaca que en torno a los planteos de inconstitucionalidad efectuados debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

A continuación y en referencia a la nulidad articulada expone que mal pueden aducir los apelantes que han sido vulnerados sus derechos constitucionales, toda vez que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Destaca asimismo que tampoco el acto en crisis carece de motivación, tal como pretende alegar el apelante.

En lo que hace a la suspensión de los plazos administrativos a partir de la normativa dictada en virtud del COVID19 y la prosecución del procedimiento, manifiesta que se han interpretado las normas de procedimiento dictadas en el marco de su competencia no observándose imposibilidad de ejercer de manera adecuada el derecho de defensa. Añade que se ha respetado el debido proceso, valorando la prueba en el marco de las facultades del juez administrativo. Por todo lo expuesto, solicita se desestime el planteo nulificante.

Adentrándose en el tratamiento de la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirma la postura asumida por ARBA, de acuerdo con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegadas por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Agrega que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo de tal postura.

Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales, manifiesta que el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2015, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio en fecha 13 de diciembre de 2019, 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. Luego, con la notificación de la resolución en crisis en fecha 26 de junio de 2020, que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarado su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

En relación a la prescripción de la multa impuesta, señala que respecto al período 2014 se ha iniciado su cómputo el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es el 1° de enero de 2015, operando la suspensiones resaltadas en el párrafo que antecede.

También entiende improcedente la prescripción de los recargos alegada, toda vez que resulta evidente la intención del legislador provincial en 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.

Adentrándose a los planteos de fondo, respecto al cuestionamiento de la legalidad del régimen de Agentes de Recaudación, aclara que esta modalidad de ingreso del tributo se enmarca en las previsiones del Código Fiscal y sus disposiciones reglamentarias, resaltando que la obligación del Agente se encuentra establecida en dichas normas (principio de legalidad) y mediante las que se designa una categoría de sujetos que por la posición en que se encuentran en el mercado comercial o industrial posibilitan la recaudación de manera previa al momento en que se efectuaría su ingreso por el contribuyente directo.

Sentado ello y en cuanto a los agravios impetrados por la firma, referidos a que las prestaciones de las prepagas se brindan a consumidores finales y a la explicación dada al circuito de facturación de la firma, remite a lo indicado por el “a quo” en el acto en crisis, en honor a la brevedad.

Respecto al tratamiento de las notas de crédito y el cuestionamiento de la dispuesto por la Resolución Normativa N° 10/08 que impide la consideración de las que anulen parcialmente operaciones.

En relación a los agravios que aluden a que el importe facturado a las Obras Sociales **a** se encuentra reflejado en el subsidiario de IVA Ventas en la columna “Exento” y al relativo a que se habría afectado el principio de territorialidad al liquidarse percepciones a afiliados ubicados en otras jurisdicciones, remite a los argumentos brindados por el juez administrativo en el acto recurrido.

Por otra parte, expresa que la mera manifestación de la recurrente en el sentido que el ingreso del tributo lo efectuaron los contribuyentes directos, no lo libera de la carga que le impone la ley en su carácter de Agente de Recaudación. Añade para que la firma se libere de su responsabilidad debe

acreditar que las sumas omitidas de recaudar fueron igualmente ingresadas al Fisco por el contribuyente obligado, circunstancia que no ha acontecido, siendo suya la carga de la prueba y, en el eventual caso de probarlo, se liberaría únicamente del impuesto omitido pero no de los intereses, recargos y multas.

Respecto al cuestionamiento de la multa impuesta, menciona que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, resultando inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Agrega que la graduación de la misma ha sido establecida dentro de los parámetros normativos previstos.

En torno a los recargos, señala que su aplicación surge directamente del artículo 59 del Código Fiscal por el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento.

En lo que hace a la aplicación de intereses, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en términos del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de la culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en apoyo de tal postura.

Por otra parte y en lo que hace a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente. Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria; se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, ausente en autos. Por otra parte, bajo la legislación tributaria provincial, también responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo dispone el artículo 63 del Código Fiscal.

En cuanto a la aplicación del Fallo “Raso”, destaca que en tal decisorio la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Luego de la cita de diversos precedentes jurisprudenciales, concluye sosteniendo que las quejas traídas respecto a la responsabilidad solidaria deben rechazarse por resultar infundadas.

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

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Conforme la adhesión de los responsables solidarios al recurso de la firma y a la identidad de los planteos formulados, voy a analizar en forma conjunta

los agravios expuestos, correspondiendo decidir en esta instancia si la Disposición apelada se ajusta a derecho.

1) De manera preliminar, y respecto a los diversos planteos de inconstitucionalidad esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo, conforme expresa disposición de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70). Asimismo, no puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

2) Nulidad. A posteriori, y por una cuestión de estricta lógica procesal, corresponde abordar el tratamiento de aquellas quejas introducidas que trasuntan un indudable carácter previo en relación al fondo del asunto en debate.

En relación a ellas, comenzaré por dar respuesta adelantando que los fundamentos que se otorgan a las mismas no resultan idóneas, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

He tenido oportunidad de expresarme en numerosos antecedentes similares, en donde recordé que la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado: *“... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. De 27- VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI- 2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

En sintonía con lo expuesto, no deberá confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el Juez Administrativo con la falta de motivación del acto que se ataca, o de cualquier otro de

sus elementos necesarios para 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 (en igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Registro 2150).

Asimismo, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: “... *En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...*” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..”).

Por lo expuesto y luego de la revisión de lo actuado, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

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

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 contribuyente de marras.

Respecto a la irrazonabilidad denunciada por cuanto el Fisco desestimó la prueba aportada por los clientes de SMSA, estimo pertinente señalar que será considerada al momento de resolver los agravios de fondo.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así declaro.

3) Prescripción. Corresponde ahora despejar si las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones fiscales involucradas se encuentran prescriptas, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base

de diversos antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la parte 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 regulado 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 pues desvaloriza las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, que si bien son reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, se convierten 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 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 además resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

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

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

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

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina "Filcrosa", define 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, con el fin de 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 fecha de entrada en vigencia del nuevo CCyC).

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).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”*. Consecuentemente, siendo una obligación de liquidación quincenal, operan los vencimientos los días 24 del mismo mes y 12 del mes siguiente (conforme Resolución Normativa ARBA N° 42/2013), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de los meses involucrados en el ajuste, el día 24 de enero de ese año y siguientes. Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el 24 de enero de 2019 y subsiguientes.

Paralelamente, según constancias de fojas 1283/1289, con fecha 14 de junio de 2019 se notificó a la firma y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo el 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA – AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente

la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, aun considerando la suspensión operada, vemos que la prescripción de la acción fiscal para determinar de oficio las obligaciones de marras, alcanza a las posiciones quincenales correspondientes a enero a noviembre de 2014.

Tomando esta última, cuyo vencimiento operara el 12 diciembre de 2014, su prescripción hubiese ocurrido originalmente el 12 diciembre de 2019, suspendiéndose previamente por seis meses conforme lo expuesto, por lo que inexorablemente operó el 12 de junio de 2020, sin otro motivo de suspensión o interrupción en tiempo útil.

Corresponde en consecuencia declarar que estas posiciones de enero a noviembre de 2014 -inclusive- se encuentran alcanzadas por la prescripción y, con ellas, sus accesorios de ley y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar, lo que así voto.

Por su parte, previo a la extinción de la acción respecto a las posiciones quincenales del mes de diciembre de 2014, en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 26 de junio de 2020, conforme surge de las constancias de fojas 3261/3274 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento, opuestos en fecha 16 de julio de 2020 (fojas 3331/3341 y 3358).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de dicho remedio procesal, genera el supuesto de dispensa previsto por el artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado (*"El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos..."*).

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de la obligación fiscal sustancial correspondiente al mes de diciembre de 2014 (junto a sus accesorios de ley y sanciones) no debe prosperar; rechazando la pretensión en este sentido; 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 diciembre de 2014, 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° 13687 del 09/12/2019), notificada entre el 13 y el 19/12/2019 (fojas 1495/1498).

No pierdo de vista 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, cuya prescripción se pregoná, 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 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 ... 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”.

Entiendo 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 retención omitida o no depositada.

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. Paralelamente, entiendo inaplicable la doctrina pretoriana supra detallada, 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. Consecuentemente, 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 pronuncié recientemente en autos "FIBRA PAPELERA S.A", Sentencia del 25/11/2024, Registro 4818 de la Sala III, y anteriormente en autos "GARDEN LIFE S.A.", Sentencia del 19/09/2024, Registro 2556 de la Sala I, entre otras, a cuyas consideraciones me remito.

4) Resuelto lo que antecede, corresponde seguidamente entrar al fondo y analizar las quejas del agente por la porción de ajuste subsistente vinculado a las omisiones de percepción de impuesto, acreditadas para el mes de diciembre de 2014.

Lo primero a despejar es lo que aparece como pretensión principal del apelante, vinculado a obtener un tratamiento particularizado, a partir de las eventuales características especiales de su operatoria, extremo que no encuentra andamiaje en las normas legales y reglamentarias que rigen la materia en análisis. Así, considerando la modalidad que se impone al régimen general de percepción del Impuesto sobre los Ingresos, caracterizada por un sistema de "padrón", corresponde referenciar que, salvo muy puntuales excepciones, todo contribuyente del tributo que figure en aquel, debe ser percibido a la alícuota que allí se registra, sin quedar en cabeza del agente análisis alguno sobre la procedencia o improcedencia de la percepción.

Lo expuesto, a la par de no encontrarse dentro de las previsiones de la Resolución Normativa ARBA N° 10/2008 y modificatorias, sella la suerte del agravio vinculado a las notas de crédito emitidas.

Ahora bien, sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, existen tres situaciones que sí deben considerarse a los fines de detraer de la base de cálculo del ajuste determinadas operaciones sobre clientes que revisten especiales calidades: a) consumidores finales; b) sujetos de extraña jurisdicción, no inscriptos en el impuesto y c) contribuyentes inscriptos, cumplidores de sus

propias obligaciones en el tributo para la posición 12/2014.

a) En este entendimiento cabe citar el artículo 341 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004: *“Las operaciones con consumidores finales resultan también excluidas de los regímenes de percepción. Se entenderá que los adquirentes, locatarios o prestatarios, revisten dicha condición cuando destinen los bienes, locaciones (de obra, cosas o servicios) y prestaciones de servicios para uso o consumo privado. Se considerará acreditado este destino cuando por la magnitud de la transacción pueda presumirse que la misma se efectúa con tal categoría de sujetos y en tanto la actividad habitual del enajenante, locador o prestador consista en la realización de operaciones con los mismos”.*

Antes de avanzar, quiero recordar que nos encontramos frente a la prestación de un servicio vinculado a la salud y vida de las personas, y por lógica consecuencia su receptor va a ser siempre una persona humana.

Dicho esto, la norma citada -artículo 341- permite presumir que consumidor final -quien adquiere el servicio de salud- es una persona física, y destina el servicio a su propio uso, de manera privada. Presunción que se admite en el caso de autos por “la magnitud de las operaciones” y “la actividad habitual del enajenante”. Precisamente, estos dos requisitos se encuentran reunidos en este caso por las características de este servicio que presta la Prepaga a sus afiliados.

En todo caso, recae sobre el Fisco desvirtuar esta presunción y demostrar que todas las personas humanas que formaron parte del ajuste revisten un carácter distinto (por ejemplo una explotación unipersonal organizada en forma de empresa que contrata el servicio para sus empleados) y son contribuyentes inscriptos en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.

Por todo lo expuesto corresponde hacer lugar a este agravio, y detraer del ajuste a todas las operaciones de la firma de autos con personas humana/físicas, lo que así voto.

b) Con respecto a aquellos “clientes” de la firma de marras que no figuraron en el padrón para diciembre de 2014, debe advertirse que la solución a adoptar debe encontrarse en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales N° 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, plenamente vigentes durante el período de marras y vinculantes en este punto.

Recordemos que por la segunda de las nombradas, se modificó la primera en los siguientes términos: *“...Sustituir el texto de la Resolución General N° 3/2010, modificatoria de la Resolución General N° 61/95 y sus complementarias, por el siguiente: “ARTICULO 1°: Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación: ... b) Con relación a regímenes de percepción: ... 2. Podrán resultar*

sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción. ... Artículo 2° — Las disposiciones de la presente tendrán vigencia a partir del 1° de febrero de 2012...” (lo subrayado me pertenece).

En consonancia con esta norma, de aplicación obligatoria para los Fiscos involucrados, la Resolución Normativa ARBA N° 03/2012 indica como principio general que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires serán incluidos por la Agencia de Recaudación en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0).

Por todo ello, considero que corresponde dejar sin efecto el ajuste efectuado, respecto de todas aquellas operaciones vinculadas con usuarios no inscriptos en el impuesto en esta jurisdicción, toda vez que resulta improcedente sindicar sujetos pasibles de recaudación en base a presunciones respecto de su caracterización y sustento territorial, lo que así voto.

c) Ajustes vinculados a afiliaciones corporativas. Sobre el punto el agente manifiesta que como resultado de la apertura a prueba durante el procedimiento se libraron oficios a todos sus clientes, quienes con sus respuestas dieron cumplimiento a los requisitos exigidos por el Informe N° 208/06 de ARBA. Es decir que con las respuestas agregadas al expediente quedó demostrado que los clientes de Omint, declararon y pagaron el impuesto correspondiente al período ajustado.

Analizando lo expuesto, es sabido que 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. Hablamos de un cliente del agente, 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.

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. Al analizar una omisión por parte de un agente de percepción, basta con acreditar el “correcto” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

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

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 ellos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

A esta altura, no debe perderse de vista que el contrato que vincula a la empresa y al cliente-adherente-usuario, si bien tiene una condición mercantil que implica una finalidad lucrativa para las prepagas, la actividad se encuentre estrechamente ligada a la vida, a la salud y a la integridad psicofísica de los sectores de la población que adquieren el servicio.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea valoración de la gran cantidad de prueba producida en la instancia previa. Sobre todo si está regularizado el impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de estos obligados por deuda propia respecto al período fiscalizado. Extremo que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constaten omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos respecto de los clientes que presentaron declaración jurada y regularizaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la posición 12/2014.

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectuados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas en los puntos a), b) y c), lo que así declaro.

5) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 9° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este sentido

se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.").

Y si bien la pena ha de aplicarse solo en el caso que subsista alguna porción de reclamo, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera de manera absolutamente consciente y no justificada en definitiva, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

6) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 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 1º: *"...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, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

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

En consecuencia, se confirma la procedencia de los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo que eventualmente quede subsistente, lo que así declaro.

7) Finalmente, corresponde el tratamiento de la responsabilidad solidaria atribuida en el artículo 13 del acto en crisis, a los Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet.

Tal como me he manifestado en anteriores oportunidades, el instituto de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, tiene un fundamento estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo.

Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello

necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia. Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria aportada (Estatuto social, actas de asamblea y directorio de fs. 16/90 y 285/290). Cabe agregar que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

Además, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Mancini, Padilla Fox, Silva, Villa Larroudet, y Aberg Cobo de Villa Larroudet.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años

por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a aplicar esta nueva doctrina, en relación a los Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet., respecto de quienes no existe elemento alguno en autos, que fundamente la atribución subjetiva, en los términos planteados por la propia Suprema Corte, al no acreditarse intervención alguna en la administración social en materia impositiva.

Paralelamente, muy distinta es la situación del Sr. Juan Carlos Villa Larroudet, sobre quien considero inaplicable la doctrina pretoriana supra referenciada, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo, conforme surge de su rúbrica a los Estados Contables al 31/12/2014 (fs. 103/144), los que contienen una clara descripción de los pasivos tributarios en general y del impuesto de autos en particular (vide fs. 111 y 122).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo confirmar la atribuida en autos al Sr. Juan Carlos Villa Larroudet.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y en más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así

declaro.

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Finalmente, en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 3358/3404, por la Sra. Mónica Graciela Bonvechi en representación de la firma “OMINT S.A.”, al cual adhiere a fojas 3331/3342, el Sr. Osvaldo Jesús Irurzun, en representación de los responsables solidarios Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020. 2º) Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones quincenales correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2014, sus accesorios y sanciones. 3º) Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el Considerando III, Punto 4) ítems a), b) y c) de la presente. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 13 del acto apelado, sobre los Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet. y, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 9º y 11, la declarada sobre el Sr. Juan Carlos Villa Larroudet. 5º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por Omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020, se ajusta a derecho.

En primer lugar, adhiero por sus fundamentos, al criterio resolutivo expuesto por el Vocal

Instructor en los puntos 1) planteos de inconstitucionalidad; 2) improcedencia del pedido de nulidad; 3) prescripción planteada por la apelante con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, receptándose la queja por los meses de enero a noviembre del año 2014 (con más sus accesorios y sanciones), remitiendo por razones de brevedad a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa “ANTONIO MIRALLES S.A.”, sentencia de Sala II, de fecha 27 de mayo de 2025, Registro N° 3664, lo que así voto.

Ahora bien, con relación al planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar multas y recargos (por la posición 12/2014), debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”(Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

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

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75

Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, 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.

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

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

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

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

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal dispone: *“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”.

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

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

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal 12/2014, respecto de la cual, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produjo el 12/01/2015 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 42/13, Anexo V).

Así, en relación con la multa por omisión y los recargos aplicados, 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 venció 12/01/2017, sin que se verifique a su respecto, causal de suspensión o interrupción alguna que haya alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo incoado en este punto, declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar las multas por omisión y los recargos vinculados a la posición mensual 12/2014 y dejar sin efecto dichas sanciones y accesorios, lo que así declaro.

Por otra parte, en virtud de los argumentos explicitados por el Vocal Instructor, adhiero al criterio resolutivo propuesto en el punto 4, apartado a) ordenando detraer del ajuste todas las operaciones de la firma con personas físicas, b) dejando sin efecto el ajuste en relación a las operaciones con usuarios no inscriptos en la jurisdicción de la Pcia. de Buenos Aires y c) ordenando detraer del ajuste las operaciones vinculadas con clientes que presentaron DD. JJ. y regularizaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a la posición 12/2014. En consecuencia, corresponde que ARBA realice una nueva reliquidación del tributo detrayendo de la base imponible las operaciones referidas precedentemente en los apartados a), b) y c), tal como

lo expresara el Vocal Instructor en el Considerando III, punto 4 de su voto, lo que así también declaro.

En lo que respecta a los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...*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 en forma correcta y tempestiva*”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

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

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que “...*si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable*” (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Mónica Graciela Bonvechi en representación de la firma "OMINT S.A.", al cual adhiere el Sr. Osvaldo Jesús Irurzun, en representación de los responsables solidarios Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020. 2º) Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones mensuales enero a noviembre de 2014, sus accesorios y sanciones. 3º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos por el período 2014 (enero a diciembre). 4º) Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el **Considerando III, Punto 4, apartado a), b) y c)** del voto del Instructor, Dr. Angel C. Carballal. 5º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 13º del acto apelado. 6º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Mónica Graciela Bonvechi en representación de la firma "OMINT S.A.", al cual adhiere el Sr. Osvaldo Jesús Irurzun, en representación de los responsables solidarios Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020. 2º) Dejar sin efecto por prescripción, la determinación

efectuado sobre las posiciones mensuales enero a noviembre de 2014, sus accesorios y sanciones. **3º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos por el período 2014 (enero a diciembre). **4º)** Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el **Considerando III, punto 4 apartado a), b) y c)** del voto del Vocal preopinante. **5º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 13º del acto apelado. **6º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Mónica Graciela Bonvechi en representación de la firma "OMINT S.A.", al cual adhiere el Sr. Osvaldo Jesús Irurzun, en representación de los responsables solidarios Sres. Carlos Marcelo Mancini, Eduardo Germán Padilla Fox, Horacio Marcelo Silva, Juan Carlos Pablo Joaquín Villa Larroudet, Juan Carlos Villa Larroudet y Mercedes Silvia Aberg Cobo de Villa Larroudet, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian y contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1760 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio 2020. **2º)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones mensuales enero a noviembre de 2014, sus accesorios y sanciones. **3º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos por el período 2014 (enero a diciembre). **4º)** Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el **Considerando III, Punto 4, apartado a), b) y c)** del voto del Instructor, Dr. Angel C. Carballal. **5º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 13º del acto apelado. **6º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y 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: expediente 2360-0485942/2017, caratulado "OMINT S.A. DE SERVICIOS".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-34561325-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2678.---