



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: Corresponde expte nro 2360-0200450/2015 --- “EMERGENCIAS NORTE S.A.”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0200450, año 2015, caratulado “EMERGENCIAS NORTE S.A.”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 485/500, por el Dr. Walter Alberto Siano, en representación de la firma EMERGENCIAS NORTE S.A. y del Sr. Norberto Alejandro Peronace, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6444, dictada con fecha 14 de diciembre de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fojas 452/480, se determinan las obligaciones fiscales de la firma EMERGENCIAS NORTE S.A. (CUIT 30-71015976-5), respecto a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes a los meses de enero a abril de 2015.

En su artículo 4°, establece el monto de las percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que asciende a la suma de Pesos cuatrocientos cincuenta mil seiscientos noventa y nueve con ochenta y un centavos (\$ 450.699,81), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias) y los recargos del artículo 59 de dicho Código, calculados a la fecha del efectivo pago.

Además, aplica sendas multas, la primera equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión

de la infracción por omisión prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del Código Fiscal (artículo 5°) y la otra de Pesos treinta y seis mil (\$ 36.000) por haberse constatado la infracción a los deberes formales ante la no inscripción en tiempo y forma como Agente de Percepción.

Por otra parte, mediante el artículo 10 aplica una multa de Pesos treinta y dos mil (\$ 32.000) por no haber presentado las declaraciones juradas quincenales de las posiciones mensuales del período 2015 (enero a abril), de conformidad con lo previsto en el artículo 60, sexto párrafo del Código Fiscal.

Por último, el artículo 11 ordena que responde de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, recargos, multa e intereses, el señor Norberto Alejandro Peronace en su carácter de Presidente, de conformidad a lo normado por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del código citado.

A foja 516 se elevan las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 523 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A foja 551, se ordena el traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando el escrito de responde a fojas 555/567.

Finalmente, mediante providencia de fs. 599, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 27/25). Por último, se rechaza la informativa y pericial ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I. Que en el recurso en análisis la parte apelante plantea en primer término la nulidad del acto administrativo atacado. Considera que con su dictado, en la fecha en que estaban vigentes las normas que establecieron el aislamiento social, preventivo y obligatorio (ASPO), se vio menoscabado su derecho de defensa, dado que su ejercicio (vgr. la producción de prueba pericial y de informe) implicaba la transgresión de esas normas y concluye que el accionar arbitrario e ilegítimo de ARBA no debe ser subsanado. En ese contexto, impugna además la validez de la Providencia de ARBA N° 130/2020, a la que califica como una maniobra

destinada a obturar su derecho de defensa y las notificaciones cursadas al domicilio electrónico de la firma por ser distinto al constituido en el descargo.

Cita jurisprudencia.

En punto al ajuste propuesto, alega que por no encontrarse inscripto como Agente de Recaudación, no podía obrar en tal carácter y cita un fallo de la Cámara de Apelaciones de Mar del Plata (autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Frigorífico Sur S.C. s/apremio”), referido a ese tema. Asimismo expresa que en virtud del principio de cargas dinámicas de la prueba, ARBA debió depurar de su base de datos los contribuyentes que habían ingresado el impuesto (responsables inscriptos y monotributistas), y no poner a su cargo la producción de esa prueba, dado que esa Agencia reúne la información requerida.

Seguidamente, la recurrente opone la excepción de la prescripción total para reclamar y perseguir el cobro del impuesto sobre los Ingresos Brutos para el período *enero a noviembre de 2015* y el reclamo de cualquier diferencia que surja de ese ajuste. Invoca los antecedentes de la Corte Suprema en el precedente “Filcrosa” y que la delegación del artículo - del Código Civil y Comercial se limita exclusivamente al plazo, más no a la modalidad de cómputo.

En punto a la sanción por omisión aplicada alega su no configuración por ausencia de los elementos subjetivos y objetivos, debiendo dejarla sin efecto como así también a la multa a los deberes formales por falta de presentación de declaraciones juradas. En subsidio solicita la aplicación de la figura del error excusable.

Por otra parte cuestiona los recargos que le fueron impuestos por entender que se conculca el principio *non bis in idem* en virtud de lo dispuesto por el artículo 29 de la Constitución Nacional.

Por último, se agravia por la responsabilidad solidaria aplicada al afirmar la inexistencia del hecho imponible del cual es accesoria y cuestionar la atribución objetiva de responsabilidad, contrariando de este modo el artículo 75 inc. 12) y 31) y 274 de la Ley 19.550.

Ofrece prueba pericial contable y de informes. Hace reserva de cuestionar el *solve et repete* y del Caso Federal.

II. A su turno la Representación Fiscal, comienza su réplica a diversos planteos de inconstitucionalidad dejando sentado que por expreso mandato del artículo 12 del Código Fiscal se encuentra impedida de realizar declaraciones de ese tipo.

A continuación refuta el planteo de nulidad y señala que por tratarse de un acto de

administración tributaria dirigido a perseguir un crédito fiscal debe considerarse incluido en la excepción que establece el Decreto N° 166/2020. Interpreta que las normas relativas al ASPO no afectaron el ejercicio de los derechos que la recurrente considera vulnerados y que ARBA ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz y para que sea factible la procedencia de la nulidad es necesario que la omisión y violación de normas procesales sea de carácter grave y solemne y limite seriamente el derecho de defensa. En particular, respecto de las notificaciones electrónicas alega su validez en virtud de ser reconocidas por el Código Fiscal y sus reglamentaciones y la posibilidad que tiene el apelante de actuar en esta nueva etapa impugnatoria.

Por otra parte rebate el planteo de prescripción y destaca que el artículo 2532 del Código Civil y Comercial viene a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática y que de ningún modo se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 CN).

Cita doctrina y jurisprudencia y concluye que el plazo prescriptivo liberatorio de la acción para determinar y exigir el pago de los tributos provinciales, como aspecto propio del derecho tributario sustancial, no queda fuera del derecho público local y a su regulación exclusiva es inherente a los Estados Provinciales, que han conservado dicha potestad desde el momento de la conformación misma del Estado Federal.

Replica los agravios de fondo sosteniendo la legalidad del régimen de percepción estructurado por el Código Fiscal en los artículos 94, 202 y 203 y en la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004. Cita jurisprudencia que avala su postura y expresa que existe un doble vínculo obligacional que tiene por objeto la misma prestación, donde el agente actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo y debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción. Rebate además la aplicación de las cargas dinámicas de las pruebas y sostiene que esa Agencia no puede constatar el efectivo ingreso del tributo por parte de los clientes de la firma y que es obligación del contribuyente acreditar tal circunstancia.

En cuanto a la sanción impuesta, considera que la conducta del contribuyente se corresponde con la tipificada en el art. 61 del Código Fiscal y por ello entiende procedente su aplicación, sin necesidad de demostrar la existencia de intención alguna de su parte, por haberse verificado el incumplimiento de la obligación fiscal y

no haberse acreditado causal atendible que, bajo la figura del error excusable, lo exima.

Respecto de la sanción por falta de inscripción y la correlativa no presentación de declaraciones juradas en dicho carácter, sostiene que el imperativo legal se configura cuando la firma reúne los requisitos que habilitan su actuación en ese carácter, porque en caso contrario con la sola circunstancia de omitir la inscripción el infractor se encontraría en una situación más beneficiosa que quien cumple su deber como tal, destacando además el marcado carácter objetivo de este tipo de infracciones.

En lo concerniente a los recargos, manifiesta que son aplicables también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste, aunque el gravamen sea ingresado por otro contribuyente o responsable.

Finalmente rebate los agravios referidos a la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, remarcando que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado, multa y recargos independientemente del obligado directo. Se encuentra en cabeza de los responsables -dice- la prueba de la inexistencia de culpa, y considera que no se ha verificado este extremo.

Aclara además que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario, ni procede el beneficio de excusión porque se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

A su vez, y en lo que respecta a la invocada supremacía de la Ley de Sociedades Comerciales por sobre la normativa provincial, expresa que este agravio trasluce un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, que regula este instituto en razón de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias.

Por último, en relación al fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio", señala que en el mismo la Corte rechazó el recurso por otros argumentos, por lo que mal puede sostenerse que la Suprema Corte haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21 (actual 24) del Código Fiscal. Cita nuevos precedentes judiciales y solicita, se confirme la resolución en este punto.

Finalmente en cuanto a la reserva del Caso Federal planteado, refiere que debe tenerse presente para la oportunidad procesal en que corresponda.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Que, ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 6444/2020.

1) Por una cuestión de estricta lógica procesal, corresponde abordar primeramente el tratamiento de aquellas quejas introducidas que trasuntan un indudable carácter previo en relación al fondo del asunto en debate.

Sobre el punto, es de resaltar que para que resulten procedentes las *nulidades procesales* éstas deben ser de carácter grave, capaces de poner en peligro el derecho que asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de la defensa, siempre dentro de un marco de interpretación restrictiva (conf. S.C.B.A., LLt.70, pág. 667 y Fallos 262:298). Debe existir para su procedencia un interés concreto lesionado, de lo contrario las nulidades no tendrán acogida favorable. Y en ese contexto, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, tiene dicho que no puede considerarse afectado el derecho de defensa, pese a existir irregularidades incurridas en la tramitación del expediente, si el particular pudo hacer valer sus derechos con amplitud al deducir los recursos administrativos pertinentes contra el acto impugnado (D.J.B.A., Tomo 115, pág. 297; Tomo 119, pág. 823, entre otras).

Así, conforme lo viene sosteniendo este Tribunal en antecedentes análogos, el efecto nulificante de un acto presuntamente legítimo, se encuentra estrechamente vinculado con la violación del derecho de defensa del o los involucrados en el procedimiento, colocando a los mismos en situación de franca indefensión, en una posición de debilidad respecto de la potestad del Fisco.

Enunciadas las pautas generales que armónicamente esta Alzada viene conjugando para analizar la procedencia de los planteos de nulidad, compete proceder al tratamiento de los agravios introducidos, por los que los apelantes fundan su posición en la imposibilidad de producir prueba en época del ASPO y en la denegación a la solicitud de prórroga para presentar el mencionado informe. Cabe adelantar la suerte adversa que deben correr dichos agravios dado que como anteriormente hemos señalado, la procedencia de la nulidad exige la acreditación del perjuicio irrogado al interesado, fundamentalmente la vulneración del derecho de defensa de la parte, esto es el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener un pronunciamiento fundado, todo ello en el marco de un debido proceso legal, circunstancias que no se revelan en la situación planteada por los encartados. Precizando la respuesta al planteo, no puede obviarse que el recurrente tomó vista de las actuaciones el día 01/09/2020 (fs. 299) y que a partir de la Disposición de inicio del procedimiento, se abrió la causa a prueba con fecha 25/09/2020 (fs.

393/402), se produjo la prueba pericial contable (fs. 411/415) y se oficiaron a los clientes de la firma (fs. 417/436). Tales hechos develan el ejercicio de su derecho de defensa. Por otra parte, no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

Consecuentemente, el planteo debe ser rechazado, lo que así voto.

2) Sentado ello, corresponde despejar si las acciones fiscales se encuentran *prescriptas*, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante. Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253). Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

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

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no sólo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho

tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales.

Tal consecuencia, no sólo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

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

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, en los precedentes mencionados por el apelante, 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).

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones enero a abril de 2015, vinculadas a percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) y considerando la primera posición, esto es la 1er. Quincena del mes de enero, su vencimiento operó a fines de ese mismo mes, según la Resolución Normativa ARBA N° 71/2014.

Se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en el mes de enero del año 2020 y así sucesivamente, mes a mes.

Sin embargo, según constancias de fojas 183/184 (Acta de Comprobación R-078 A N° 010273665), con fecha 17 de marzo de 2016 se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto el efecto suspensivo que por seis (6) meses, bajo el actual artículo 2541 del Código Civil y Comercial Unificado, entraña la notificación de las diferencias liquidadas (conf. C.S.

Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de! conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la citada posición, el 17 de marzo de 2016 se suspende hasta el 17 de septiembre de 2016, retomando el cómputo pertinente, el que ha vencido definitivamente en el mes de julio de 2020. Lo mismo puede concluirse respecto a las otras posiciones involucradas en el ajuste (febrero a abril inclusive del 2015, con vencimientos en agosto a noviembre de 2020).

Como vemos, previo a ello, y en término útil no se produjo causal alguna de suspensión o interrupción. La notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo determinado de oficio, se efectiviza recién entre el los días 15/12/2020 y 26/02/2021, conforme surge de las constancias de fojas 481/484.

Ahora bien, en este punto no puedo dejar de advertir que ninguna influencia tuvo en la prescripción operada, la falta de inscripción de la firma apelante como agente de recaudación, toda vez que conforme surge de la propia carátula del presente expediente, la fiscalización de marras dio inicio el 10 de marzo de 2015 (es decir, concomitantemente al período fiscalizado, conforme surge del Formulario R-269 “Orden de Fiscalización”, agregado a foja 1), efectuándose los primeros requerimientos a la firma ese mismo mes.

Consecuentemente, es opinión de este Vocal, que resulta aceptable la defensa de prescripción, con relación al importe por percepciones omitidas respecto del año 2015 (enero a abril), sus accesorios y sanciones correlativas, bajo una doctrina legal que no comparto pero que debo acatar; lo que así declaro.

3) Por el contrario, respecto de la aplicación de las multas por infracción a los deberes formales, previstas en el artículo 60 del Código Fiscal, aplicadas en los artículos 7° y 10° del acto recurrido, adelanto que resulta procedente la confirmación de la sanción por no haberse inscripto para actuar en carácter de Agente de Recaudación, teniendo obligación de hacerlo.

Se destaca en tal sentido la ausencia de agravios sobre la misma y la subsistencia de la acción punitiva del Fisco, conforme lo establecen los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal.

No puedo dejar de señalar que en el caso de la conducta que reprime este plexo legal, lo que se busca proteger es el bien jurídico “administración tributaria”. Ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se reprime el incumplimiento de deberes formales que ayudan a “determinar la obligación tributaria o a verificar y

fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los responsables” (“MOÑO AZUL S.A.”15-4-93).

Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

Ahora bien, el tema está en definir si corresponde o no la aplicación de la sanción por falta de presentación de las Declaraciones Juradas, dado que el Agente no estaba inscripto con lo cual no podía dar cumplimiento con dicho deber formal.

Tengo presente lo expuesto por este Cuerpo en donde se decidió por mayoría que: *“...no puede punirse directamente la falta de presentación de declaraciones juradas... de la manera en que lo hizo el Fisco, a una persona que no se encontraba inscripta en el régimen correspondiente durante los períodos objeto de reclamo. De esta forma, según puede observarse, so pretexto de la automaticidad de la sanción, en verdad viene a exigírsele a la encartada una obligación de imposible cumplimiento, cual es la de haber declarado sus deberes en forma oportuna, cuando ni siquiera había solicitado el alta pertinente a tales efectos...deviene evidente que en la omisión del deber de inscribirse...se subsumen las infracciones consistentes en no presentar en término las declaraciones juradas...”* (conforme “Frigorífico Junín SA”, sentencia de Sala I del 2/11/10, y “NYGV SRL”, sentencia de Sala III del 07/06/11, entre otras).

4) Finalmente, y en lo que respecta a la responsabilidad solidaria atribuida al señor Norberto Alejandro Peronace en su carácter de administrador de la firma, de acuerdo a como queda resuelta la cuestión de fondo, sólo resta evaluar la responsabilidad respecto de las sanciones. Y tal como lo sostuve desde el precedente “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala, concluí que en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos 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, resulta esta norma inoponible al caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia,

que la 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 orden a ello, entiendo que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida, lo que así finalmente voto.

6) Que atento a la reserva del Caso Federal, la misma deberá tenérsela presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 485/500 por el Dr. Walter Alberto Siano, en representación de la firma EMERGENCIAS NORTE S.A. y del Sr. Norberto Alejandro Peronace, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6444, dictada con fecha 14 de diciembre de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado, con excepción de la multa dispuesta por la falta de inscripción como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en su artículo 7°. Regístrese, notifíquese 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– la Disposición Delegada SEATYS N° 6444, dictada con fecha 14 de diciembre de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Al respecto, expreso mi adhesión a la solución que se propicia por el Vocal Instructor en relación a la nulidad, habida cuenta que no se verifica afectación y/o limitación del derecho de defensa de la parte recurrente.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2015 (enero y abril), en su calidad de Agente de Recaudación –Régimen General de Percepción, si bien adhiero a su criterio resolutorio, remito 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.

Por otra parte, coincido en que debe confirmarse la sanción por la falta de inscripción de la firma de marras en su calidad de Agente de Recaudación, dejando sin efecto la establecida por la falta de presentación de las Declaraciones Juradas, dado que al

no encontrarse inscripto, no podía dar cumplimiento con dicho deber formal.

Por último respecto al análisis de 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, 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 destacué 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, VOTO: 1.- Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 485/500, por el Dr. Walter Alberto Siano, como apoderado de EMERGENCIAS NORTE S.A. y del Sr. Norberto Alejandro Peronace, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6444, dictada con fecha 14 de diciembre de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2.- Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones fiscales del Agente, vinculadas al período 2015 (enero a abril), con más sus accesorios. 3.- Confirmar la sanción por incumplimiento a los deberes formales (art. 60, sexto párrafo CF) ante la falta de inscripción como Agente de Recaudación (Régimen General de Percepción) establecida en el art. 7° de la referida Disposición. 4.- Dejar sin efecto la multa por omisión (art. 61 CF) y la fijada por incumplimiento a los deberes formales (art. 60, sexto párrafo CF), por falta de presentación de las Declaraciones Juradas quincenales por las posiciones mensuales del período fiscal 2015 (enero a abril). 5.- Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria contemplada en el art. 11 del acto recurrido. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Por los fundamentos expuestos, adhiero a la resolución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 485/500 por el Dr. Walter Alberto Siano, en representación de la firma EMERGENCIAS NORTE S.A. y del Sr. Norberto Alejandro Peronace, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6444, dictada con fecha 14 de diciembre de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto el acto apelado, con excepción de la multa dispuesta por la falta de inscripción como agente de

percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, prevista en su artículo 7°.
Regístrese, notifíquese 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: Corresponde al Expte N°2360-200450/15 "EMERGENCIAS NORTE S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-29386527-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3720 .-