



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 N° 2360-249283/2015 --- "DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-249283 año 2015, caratulado "DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A.".

Y RESULTANDO: Que a fojas 1/14 del Alcance N° 1 que corre como fojas 340, se presenta el Sr. Nicolás Enzo Pisarri, en representación de la firma Distribuidora Blancaluna S.A., con el patrocinio del Cr. Mariano Martín Segato, unificando personería con el Sr. Gustavo Daniel Piacciafuocco, interponiendo recurso de apelación en los términos del artículo 115 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2798 de fecha 29 de marzo de 2019, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 325/336, la Autoridad de Aplicación, determinó las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (CUIT 30-69017223-9), en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2013. Por el artículo 3°, se estableció el monto de percepciones omitidas de percibir e ingresar al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos tres millones cuatrocientos cuarenta y ocho mil setenta y tres con noventa y seis centavos (\$ 3.448.073,96), con más los accesorios del artículo 96 y los recargos del artículo 59 inciso f), ambos del Código citado.

En su artículo 4° aplicó una multa equivalente al ochenta por ciento (80%) del impuesto omitido detallado en el artículo 3°, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 segundo párrafo del mencionado plexo legal.

Asimismo, aplicó una multa por incumplimiento de deberes formales de Pesos cuarenta y ocho mil (\$ 48.000), por haberse constatado la infracción prevista en el artículo 60 -párrafo 6º- del Código de la materia, en virtud de no haber presentado las declaraciones juradas mensuales correspondientes a los períodos 1 a 12 del año 2013, en su carácter de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (artículo 5º).

Que a foja 355 se elevan las actuaciones a ésta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 357 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciendo saber a las partes que conocerá en la misma la Sala II.

Que a foja 362 se dispuso el traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal por el término de quince días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 363/368 el respectivo responde.

Que a fojas 373, en virtud de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispuso como Medida Para Mejor Proveer requerir a la Representación Fiscal que informe si los contribuyentes del agregado Anexo I, clientes de la firma de autos, han presentado las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos para el período fiscal 2013 y regularizado las mismas, en consonancia con lo declarado. A fojas 414/427, obra la correspondiente respuesta.

Finalmente, mediante providencia de fojas 443, 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 Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 27/25). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la informativa por innecesaria para la resolución de la causa. Paralelamente, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- La parte recurrente tras hacer un breve relato de los antecedentes del caso, plantea que la notificaciones recibidas con fecha 27/11/2018 y 05/4/2019 de inicio y cierre el procedimiento determinativo mediante los medios mencionados por la Resolución Normativa N° 7/2014 no cumplen ninguno de los requisitos de dicha norma, siendo la misma nula debiendo acarrear a todo el procedimiento.

Asimismo, sostiene que se encuentran prescritas las acciones para determinar y

exigir el pago de las obligaciones fiscales y para aplicar y hacer efectivas las multas, de conformidad al propio texto del Código Fiscal, así como de la doctrina Filcrosa de la CSJN, y del precedente de la Suprema Corte Provincial, en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos S.R.L.”, solicita se aplique la prescripción de cinco años.

En relación al fondo de la cuestión, argumenta que si bien Distribuidora Blancaluna S.A. no actuó como agente de percepción eso implicó para sus clientes no computar como pago a cuenta dichas percepciones (las cuales no ocurrieron). Entienden que en caso de exigirle el presente ajuste a la Distribuidora, implicaría una duplicidad impositiva a favor del Fisco, atento el ingreso del impuesto por parte de sus clientes.

Pone de resalto los criterios sentados en los Informes N°165/96 y N° 63/06 y N.º 208/06 de la Dirección Técnica Tributaria de ARBA, concluyendo que la Administración Fiscal adopta el criterio por el cual, de probar el agente el ingreso del impuesto por parte de sus clientes no percibidos, queda sin efecto el reclamo de deuda por el capital adeudado. Señala que este criterio ha sido ratificado por el informe de N°208/06.

Por otra parte, describe la actividad que realiza la empresa es la reventa de productos alimenticios de forma directa, mencionando que es una empresa familiar y que sus clientes no se caracterizan por ser grandes empresas sino que son pequeños y medianos emprendimientos comerciales. Motivo por el cual obtener de ellos una certificación contable que responda a los requerimientos de los informes técnicos mencionados conlleva una difícil tarea.

Señala que tiene saldos a su favor que se incrementan mes a mes.

Ofrece prueba documental, informativa. En relación a los recargos y la multa impuesta, solicita que una vez presentada la prueba documental restante y materializados los oficios solicitados, se proceda a redeterminar la deuda reclamada aplicando los criterios de los informes técnicos mencionados.

II.- Por su parte, la Representación Fiscal destaca que ARBA ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Señalando que el acto en crisis ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la determinación de la pretensión fiscal, exponiéndose en las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables.

Con referencia expresamente a las notificaciones de la resolución determinativa y la de inicio del procedimiento, señala que el artículo 33 del Código Fiscal establece la constitución del domicilio fiscal electrónico, complementándose con lo previsto en el artículo 162 del mismo cuerpo legal, que prevé que las notificaciones pueden

efectuarse a través de comunicaciones electrónicas, en la forma y condiciones que determine la reglamentación. En tal sentido, la Resolución N° 7/14 reglamentó la constitución del domicilio electrónico y estableció que goza de plena validez y eficacia jurídica, produciendo en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidos y vinculantes los avisos, notificaciones y comunicaciones en general, que allí se practiquen. Cita jurisprudencia de este Tribunal en apoyo de su postura, solicitando el rechazo de la nulidad incoada.

En relación a la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vienen a confirmar la postura de ARBA en cuanto a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una facultad no delegada de las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Señala jurisprudencia en apoyo de su postura.

En este lineamiento considera aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la autoridad de aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° del día siguiente al año que se produce vencimiento de los plazos generales para presentación de declaraciones juradas e ingreso de gravamen. Tratándose del período fiscal 2013, el término de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2014, pero habiéndose notificado al domicilio electrónico la Disposición de Inicio N° 8292/2018 con fecha 27/11/2018 (fojas 314), es decir dentro de los 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 120 días hábiles prevista en el artículo 161 del Código Fiscal. Luego con la notificación al domicilio constituido de la firma de la Disposición Delegada aquí apelada - con fecha 5/04/2019 (fojas 337) - que contiene la intimación de pago, se suspendió el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Tribunal hubiera dictado sentencia. Por lo tanto, sostiene que se encuentran plenamente vigentes las facultades de ARBA para determinar el impuesto, no asistiendo razón a los quejosos.

En cuanto a dificultad para solicitar certificaciones contables a los sujetos omitidos de percibir, menciona que la gestión de la prueba ofrecida es responsabilidad de la firma solicitante, no habiendo quedado acreditado en ingreso de tributo y en consecuencia al pago duplicado de la misma obligación, tal como argumentan los quejosos. Reiteró que se encuentra a cargo del agente la efectiva recaudación a nombre del Fisco, y su incumplimiento torna viable al reclamo de manera independiente a la obligación del contribuyente principal. Siendo que la

inobservancia de las obligaciones impuestas al agente impide el efectivo ingreso del tributo a las arcas fiscales.

Respecto a la información relativa a terceros en poder de ARBA, cuyo análisis se solicita por la firma en el marco de la prueba informativa, destaca que el secreto fiscal, establecido por el artículo 163 del Código Fiscal, impide brindar el acceso a la misma.

En relación a la multa por omisión, señala que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos ya se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente en la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código de rito.

En cuanto a los recargos recuerda que estos surgen directamente del artículo 59 y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la imposición de multa por ser institutos de diferente naturaleza.

Finalmente solicita se desestimen la totalidad de los agravios.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Que en este estadio, corresponde abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se exponen.

1) En primer lugar, ante el planteo de nulidad formulado, debo concluir que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos para declarar la nulidad del acto en crisis.

Debemos recordar, siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte, que: *“...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Sí no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto...”* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos “Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”).

Aclarado ello, vemos que el apelante realiza una crítica genérica a las notificaciones realizadas al domicilio fiscal electrónico, mientras no se visualiza que, aún de existir las deficiencias mencionadas, la firma de marras y su solidario hayan omitido ejercer plenamente su derecho de defensa, extremo que impide acoger la consecuencia jurídica buscada, la que no está de más recordar, constituye un extremo de total excepción.

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

Por lo tanto se rechaza el presente agravio.

2) Corresponde en segundo termino despejar si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas, sobre la base de la aplicacion de los preceptos delCodigo Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales que plantea la apelante.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nacion 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 anos de oponerse, ya que termino adhiriendo a esta vertiente -por mayoria de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revision en autos: Cooperativa Provision Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello asi, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripcion, asi como de toda cuestion que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados codigos de fondo (articulo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin

embargo, no alcanza a la Nacion, quien continua regulando con total independencia la materia.

Asi las cosas, se llega a la subordinacion pretensa, desdoblado toda la teoria general del hecho imponible y de la mencionada rama juridica (cuya autonomia 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 categoria al igual que los plexos juridicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar alCodigo Civil y no a la Constitucion Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la perdida, no solo de su autonomia sino mas bien de buena parte de su contenido en manos de una rama juridica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos asi un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autonomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con perdida de cualquier atisbo de autonomia y con parte fundamental de su contenido regulado por Codigos nacionales.

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

Establecía el propio Codigo Civil en el articulo 3951 de la anterior redaccion: *“El Estado general o provincial, y todas las personas juridicas estan 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 prescripcion...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligacion tributaria sean susceptibles de privatizarse.

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

En definitiva, por lo expuesto y los demas fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Codigo Civil ni ningun otro de los mencionados en el articulo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o sera aplicable a la materia bajo analisis.

Asimismo, entendi que la sancion del nuevo Codigo Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestion como forma explicita de terminar con la doctrina "Filcrosa", definia la discusion sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autonoma 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 regulacion de cuestiones patrimoniales, en el ambito del derecho publico local, integra los poderes no delegados a la nacion, toda vez que las provincias solo facultaron al Congreso para la regulacion de las relaciones privadas de los habitantes del pais, teniendo como fin lograr un regimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, en los precedentes mencionados por el apelante, de la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperacion de Creditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y mas 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 - Direccion 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 mayorias, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas resenadas reconocen un limite temporal a su aplicacion (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posicion de la mayoria del Alto Tribunal, en relacion 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 basico 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 Camara de Apelacion en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesus s/ Apremio Provincial" (Sentencia del 16.09.2008) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudacion el plazo decenal del articulo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resulto revocado en instancias superiores y reformulado por el propio Organo de Alzada, por lo que ya no es de aplicacion directa a los

supuestos aquí tratados, correspondiendo la aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Consecuentemente, siendo una obligación de liquidación mensual, operando los vencimientos a mediados del mes siguiente, corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del primer mes involucrado en el ajuste (enero de 2013), el 13 de febrero de 2013 conforme la Resolución Normativa N° 57/2012 y así sucesivamente, mes a mes. Comienza en consecuencia el cómputo prescriptivo, que vencería el 13/02/2018 y meses siguientes de ese mismo año.

Paralelamente, según constancias de fs. 161/171, con fecha 29 de diciembre de 2017 se notificó a la firma de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del Nuevo Código Civil y Comercial (ya vigente, según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994) *“Suspensión por interpelación fehaciente. 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 ... 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)...”*.

El plazo prescriptivo se extiende de esta manera al 13 de agosto de 2018 y meses subsiguientes, alcanzando las acciones fiscales para determinar de oficio y exigir el pago de las obligaciones correspondientes a los meses de enero a agosto de 2013, junto a sus accesorios de ley y sanciones; lo que así declaro.

Distinto resulta para las posiciones septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2013, toda vez que en tiempo útil, previamente a su prescripción, se produce el dictado del acto determinativo ahora apelado (notificado el 5 y 8 de abril de 2019, según fs. 337/338), así como la interposición del recurso bajo tratamiento, efectuada con fecha 2 de mayo de 2019 (fs. 1 del Alcance N° 1 que corre como foja 340).

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 del recurso bajo tratamiento genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la situación prevista en su artículo 2550: *“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...”*.

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que “la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable” (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742).

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los meses de septiembre a diciembre de 2013 no debe prosperar; lo que así también Voto.

En cuanto a las sanciones aplicadas, 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.— medida cautelar”).

En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

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

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

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable

determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

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

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

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

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y sanciones vinculados a las posiciones mensuales septiembre a diciembre (ambas incluídas) de 2013, lo que así declaro.

3) Siguiendo con el tratamiento de los agravios traídos, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación, advirtiendo que tratamos con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Esta fuera de debate en autos, la condición de agente de percepción de la firma durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B No 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión total de actuación durante el mismo.

Corresponde advertir entonces que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el

gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Economico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pag. 193). En igual sentido, CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" y Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas.

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

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un

agente de percepcion, en tanto su regimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un regimen de retencion. En este ultimo supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitio, se extinga.

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

Asimismo, el obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie esta constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el proposito de ajustarse lo mas posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la carga dinamica de la prueba y los - Fundacion de Estudios Superiores e Investigacion - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se considero razonable, como medida previa para mejor proveer, requerir a la propia Agencia de Recaudacion (fs. 373/377), informe a la luz de sus propios registros con relación al total de los clientes de la empresa involucrados en el ajuste de autos y detallados en el Anexo I, si los mismos presentaron declaracion jurada y abonaron (de corresponder) el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo fiscal 2013.

A fojas 414/427, luce el informe de la Representacion Fiscal, que acompaña la informacion solicitada.

Aclarado entonces que la cuestion se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Tecnico N° 208/06, que en sus parrafos se pronuncia senalando que *“...la cuestion planteada acerca de los extremos que deberian acreditarse...es una cuestion de prueba cuya evaluacion le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeracion taxativa de las pruebas idoneas, sino que su aptitud estara dada por la adecuacion de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atane al Regimen de Percepcion, advirtiendo que la acreditacion del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostracion: *“... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomo la percepcion y que pago el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondia detraer la percepcion...”*.

Analizando la situacion planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójal de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registracion contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado por se el impuesto, ya que aun en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podria requerirse al agente de autos el pago de una obligacion ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Publico. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registracion contable ya que, aun habiendolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrio en omision.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un regimen de percepcion, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un

bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y de conformidad a lo informado por el Fisco a fojas 414/427, se ha acreditado fehacientemente que, por las posiciones no prescriptas, en las que realizaron operaciones con la firma de marras, la mayoría de los clientes objeto de la medida instada por esta Instrucción han dado cumplimiento a sus obligaciones.

Por ello, entiendo que corresponde hacer lugar parcialmente al agravio, ordenando a ARBA realizar nueva liquidación, debiendo detraerse del ajuste fiscal para las posiciones no prescriptas: septiembre, octubre, noviembre y diciembre de 2013 inclusive, las operaciones vinculadas con los clientes que han informado la presentación de las declaraciones juradas y la regularización de eventuales saldos deudores declarados en relación a los períodos que conforman el ajuste, liberando de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas en tales casos, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones, lo que así voto.

Por el contrario, corresponde confirmar el reclamo de autos, respecto de las omisiones ocurridas en el marco de las operaciones vinculadas con las firmas y posiciones no prescriptas, sobre las cuales la Autoridad de Aplicación informo que no se han presentado declaración jurada ni se ha regularizado el impuesto; confirmando en este sentido, los accesorios y sanciones que se dispusieran por tales omisiones, lo que así voto.

4) 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 1°:

“...un regimen para la regularizacion de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudacion 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 termino, incluyendo sus intereses, recargos y multas ...Podran regularizarse las obligaciones mencionadas en el parrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusion administrativa...”. Asimismo, a traves de su articulo 2do dispone: “En el marco del regimen de regularizacion previsto en el articulo anterior se reconocera, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de termino, la reduccion del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reduccion de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el articulo 8°, se producira tambien en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporanea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”.

Consecuentemente, si bien la prevision natural del regimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestion para el supuesto de regularizacion del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previo, con un claro sentido de equidad, la produccion del mismo efecto (reduccion total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusion en el regimen, siempre y cuando esa cancelacion ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unanimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su regimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Asi lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nacion (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido ferreamente desde el ano 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 juridica penal de los ilicitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicacion 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 situacion de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligacion principal por el contribuyente directo, eximiendose en cambio de sancion, si el pago de la misma obligacion hubiera sido efectuado por el, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al regimen en cuestion, aun en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, tanto la sancion del articulo 61 como los recargos del articulo 59

del Código Fiscal, deberán aplicarse, aunque sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

Lo mismo se concluye para los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, cuya aplicación sobre todo reclamo subsistente se impone por mandato legal, sobre la base de la naturaleza resarcitoria de los mismos (conf. Sala II en autos GEFCO ARGENTINA S.A., Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3511, entre muchas otras).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/14 del Alcance Nº 1 que corre como fojas 340, por el Sr. Nicolás Enzo Pisarri, en representación de la firma DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A., y del Sr. Gustavo Daniel Piacciafuocco, con el patrocinio del Cdor Mariano Martín Segato, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 2798 del 29/3/2019, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación de oficio contenida en el acto apelado, en relación a los meses de enero a agosto de 2013, así como su proporcional de accesorios y sanciones. **3º)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente para las restantes posiciones ajustadas. **4º)** Confirmar en lo demás el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley sobre los resultados de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

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 Nº 2798 de fecha 29 de marzo de 2019, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, comparto el rechazo propuesto para la solicitud de nulidad y sobre la prescripción planteada por la apelante con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, 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 Nº 3664, lo que así voto.

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar multas y recargos, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas

locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del 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, en el del agente,

decenal.

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 (texto anterior a la reforma operada mediante Ley Nº Ley 14.880) disponía: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por*

ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”.

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

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

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf. Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 13/01/16, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales).

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

Luego, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados relativos a la procedencia del Régimen de Percepción, a la consideración de las operaciones ajustadas y a la aplicación de intereses resarcitorios, lo que así voto.

POR ELLO, VOTO: Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 1/14 del alcance N° 1 (que obra a fojas 340), por el Sr. Nicolás Enzo Pisarri, en representación de la firma DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A., y del Sr. Gustavo Daniel Piacciafuocco, con el patrocinio del Cdor Mariano Martín Segato, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2798 del 29/3/2019, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Declarar la prescripción de las facultades para determinar el tributo en relación a los meses de enero a agosto de 2013 y sus accesorios, como así también, la prescripción para aplicar sanciones y recargos por el periodo enero a diciembre de 2013. **3°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el **Considerando III**, de la presente para las restantes posiciones ajustadas (septiembre a diciembre). **4°)** Confirmar en lo demás el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular los intereses de ley sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a la resolución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelacion interpuesto a fojas 1/14 del Alcance N° 1 que corre como fojas 340, por el Sr. Nicolás Enzo Pisarri, en representación de la firma DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A., y del Sr. Gustavo Daniel Piacciafuocco, con el patrocinio del Cdor Mariano Martín Segato, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 2798 del 29/3/2019, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto por prescripcion, la determinacion de oficio contenida en el acto apelado, en relacion a los meses de enero a agosto de 2013, asi como su proporcional de accesorios y sanciones. 3°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidacion, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente para las restantes posiciones ajustadas. 4°) Confirmar en lo demas el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiendose calcular las sanciones e intereses de ley sobre las resultas de la nueva liquidacion ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Senor Fiscal de Estado y devuelvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



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°2360-249283/15 "DISTRIBUIDORA BLANCALUNA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-30217084-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° 3731 .-