



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 2360-0423956/2012 -- "ALOISE CIA S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0423956 año 2012, caratulado "ALOISE CIA S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación obrante a fojas 1/13 del Alcance N° 6 de fojas 788, interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma ALOISE Y CIA S.A., y como gestor procesal del Sr. Oscar Alberto Aloise, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6309, dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

El citado acto, obrante a fojas 732/745, determinó las obligaciones fiscales de la firma de referencia (CUIT 30-70733201-4) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención), por el año 2010 (enero a junio). En el artículo 5° estableció el monto de retenciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco provincial, que ascienden a Pesos sesenta y nueve mil setecientos cinco con veinticuatro centavos (\$ 69.705,24), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 y recargos del artículo 59, ambos del Código Fiscal (Ley 10.397, t.o. 2011, concordantes de años anteriores y modificatorias).

Asimismo, aplica en el artículo 6° una multa del treinta y cinco por ciento (35%) del monto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada por el artículo 61 segundo párrafo del Código citado. Y por artículo 8°

establece la responsabilidad solidaria del Sr. Oscar Alberto Aloise, atento lo normado por los artículos 21 incs. 2) y 4), 24 y 63 del mismo cuerpo legal.

Que a foja 1 del Alcance N° 7 obrante a foja 792, el Sr. Aloise se presenta y ratifica la gestión efectuada por el Dr. Condorelli en su nombre.

Que a foja 796 se elevan las actuaciones a ésta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 799 se adjudica originalmente la causa para su instrucción a la Vocalía de 3ra Nominación de la Sala I.

Que a foja 806, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 807/817 obra agregado el escrito de réplica.

Que a foja 821 se readjudica la presente causa a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II (fs. 822).

Posteriormente a foja 823 se hace saber que a las presentes actuaciones le corresponde el número de expediente electrónico EX-2024-34910355-GDEBA-TFA. A su vez, atento el estado de las actuaciones y viendo el ofrecimiento probatorio del recurso interpuesto, se resuelve abrir la causa a prueba. En cuanto a la documental se la tiene por acompañada y respecto a la producción del resto de las pruebas ofrecidas, considerando que esta Instrucción ha analizado la documentación acompañada en la instancia anterior por los proveedores de la apelante, advirtiéndose que algunos de ellos no han dado respuesta a los oficios librados, se decide reconducir el ofrecimiento realizado. Así, en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a) apartado 3), como medida para mejor proveer, se requirió con cargo al apelante en cuanto a su confección y diligenciamiento, librar oficio a cada uno de los proveedores que se detallan en el Anexo I, a fines de informar a la instrucción, con carácter de Declaración Jurada, si en los períodos allí especificados han registrado en su Libro IVA Ventas las facturas emitidas a la firma Aloise y Cía. S.A., y que fueran cobradas en los períodos allí especificados, acompañando de ser posible copia del referido libro, en su parte pertinente. Por último fecho el punto precedente, con las respuestas obtenidas a la medida dispuesta, más aquellas obrantes con anterioridad durante el procedimiento, se ordenó librar por Secretaría oficio a ARBA, en los términos del artículo 125 del Código Fiscal, a fin que verifique e informe si los referidos proveedores han presentado sus declaraciones juradas como contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y regularizado sus saldos deudores de existir, en relación a los períodos involucrados en autos.

Que a foja 826 el apoderado de la firma desiste de la prueba de informes atento a que ésta le resulta anti-económica a la apelante. Por otra parte, solicita se aplique al procedimiento la carga dinámica de la prueba.

Luego, por Providencia de foja 827 se tiene presente el desistimiento formulado por el apelante respecto a la prueba informativa y, en cumplimiento con el punto 3 de la Medida para Mejor Proveer, se requirió a ARBA que en el plazo de 30 días, tenga a bien informar a la Instrucción, si los proveedores involucrados en el ajuste y detallados en el listado identificado como Anexo I, han presentado sus declaraciones juradas como contribuyentes directos en el impuesto sobre los ingresos brutos y regularizado sus saldos deudores de existir, en relación a los períodos involucrados en autos. La respuesta brindada por Representación Fiscal se agrega a foja 829.

Finalmente, mediante providencia de fojas 830, 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 Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Por último, se cierra el período probatorio y se tiene por cumplida la medida para mejor proveer oportunamente ordenada. En atención al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO I.- Como primer agravio, el apelante critica a la determinación de oficio N° 6309/15. Solicita la detracción del ajuste de aquellos proveedores que acompañaron prueba documental en el marco de la presente determinación. En tal sentido, detalla aquellos proveedores que acompañaron copiosa documentación y fue desechada por el organismo, a saber: Orbis Mertig San Luis S.A.I.C, Tandilta S.A., Eskabe S.A., Visuar S.A. y Metalúrgica la Toma S.A..

Subsidiariamente, en el caso que se considere insuficiente la documentación aportada por los proveedores, solicita se libren nuevos oficios a los contribuyentes directos según las consideraciones del informe N° 208/2006 de ARBA.

En otro punto plantea la *prescripción de las posiciones 01 a 06* de 2010 desde la órbita del Código Civil y no del Código Fiscal. Sostiene que el caso de autos se trata de obligaciones derivadas de la actuación como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que la obligación determinada responde a una del tipo periódica y mensual. Por tanto le son aplicables las disposiciones del artículo 3956 del Código Civil, debiendo contabilizarse la prescripción desde la fecha del título de la obligación. Resalta que la CSJN ha sellado definitivamente el asunto,

estableciendo que las obligaciones periódicas prescriben mensualmente desde la fecha de su vencimiento y no, como establece el Código Fiscal, desde el 1° de enero del año siguiente en que vence la presentación de las declaraciones juradas. Cita jurisprudencia. En tal sentido solicita se declare la prescripción de las posiciones vinculadas a los períodos 1 a 6 de 2010. Por último denuncia falta de interrupción o suspensión de la prescripción.

Plantea asimismo la *prescripción de los recargos*, atento la improcedencia de aplicar en 2010 los efectos de la Ley 14.333. Señala que en el período 2010 no existía norma alguna que regule la prescripción de los mismo, existiendo un vacío legal. Por ello solicita se aplique la jurisprudencia de la Corte Federal (“YPF S.A.” del 2/2/2002) que ha establecido que en materia contravencional o infraccional ante la ausencia de norma que estipula el plazo de de prescripción, corresponde aplicar el plazo de 2 años previsto en el artículo 65 inciso 5 del Código Penal.

Agrega que este vacío llevó al legislador a agregar a los artículos 157 y 159 del Código Fiscal el término “sanciones” mediante el dictado de la Ley 14.333, extendiendo así el término de prescripción de los recargos a 5 años. De forma subsidiaria solicita la reducción de los recargos en proporción a las contestaciones de los contribuyentes directos.

En relación a la *multa* aplicada plantea error excusable y subsidiariamente la reducción en la graduación al mínimo legal.

En otro acápite sostiene la improcedencia de la *responsabilidad solidaria* endilgada al Sr. Oscar Alberto Aloise. Señala que la petición de inexistencia de responsabilidad solidaria encuentra andamiaje en la doctrina de la SCBA sentada en el caso “Raso”. En este sentido adujo, la Suprema Corte, que la responsabilidad solidaria ha de ser subjetiva y no objetiva, tal como pretende el organismo.

Ofrece prueba documental e informativa. Plantea reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal destaca en primer término, que los agravios esgrimidos en el recurso reeditan los planteos ya formulados en la instancia administrativa y han sido ya analizados oportunamente y desestimados por el a quo.

Seguidamente, atento los diversos planteos de inconstitucionalidad deja sentado que es una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del C.F..

Alterando el orden de los planteo traídos por la parte, trata la prescripción opuesta. Al respecto aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen 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. Ello de manera alguna 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. La postura asumida por el fisco ha sido corroborada por abundante jurisprudencia.

Prosiguiendo con el análisis de la prescripción alega que el cómputo del plazo se inició el 1° de enero de 2011, el cual se encuentra suspendido desde la notificación de la resolución en crisis en fecha 21 de diciembre de 2015, hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiera dictado sentencia firme. Luego, con igual fundamento a los expuesto entiende procedente la sanción aplicada.

En cuanto a la prescripción de los recargos, indica que carece de sentido pensar que se ha pretendido excluir de la previsión del artículo 157 del Código Fiscal, la pena de recargos. En efecto, fue con la sanción de la Ley 14.333 que el legislador utilizó una expresión comprensiva de todos los supuestos de prescripción de las acciones para la aplicación de las diversas sanciones.

Por tal motivo el planteo de prescripción opuesto no puede prosperar, en tanto las acciones del Fisco para reclamar el impuesto y aplicar sanciones han sido ejercidas en tiempo útil de conformidad a la legislación local aplicable.

Luego aborda la crítica a la determinación y la valoración de la prueba. En primer lugar destaca que la Agencia se ha ceñido a la normativa fiscal aplicable, es decir que el procedimiento se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso.

Puntualmente respecto al planteo que no se tomó en cuenta la prueba informativa recabada, manifiesta que en la instancia administrativa se hizo lugar a la prueba informativa ofrecida, tendiente a demostrar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos. Luego, vencido el plazo probatorio otorgado y como consecuencia de la falta de impulso en la producción de la misma en relación a ciertas firmas, el organismo la tuvo por desistida. A su vez, se dejó constancia de la producción de la prueba respecto a las firmas Orbis, Fortezza y Tandilta. Por todo lo expuesto entiende que corresponde desestimar el planteo de la parte.

En consecuencia manifiesta que no existe enriquecimiento sin causa a favor del

Fisco provincial, toda vez que no se ha acreditado el pago de los tributos que en virtud de la ley debió retener el agente. Por ello corresponde el rechazo de los agravios esbozados.

Respecto a la omisión remarca que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente y alcanza al agente que no ha llevado a cabo las retenciones por los montos que debía realizar. Se trata de una infracción de tipo material y no formal, para cuya configuración se requiere como conducta típica la mera omisión de recaudar el tributo, tal como expresa el artículo 61 del Código Fiscal. Asimismo destaca que no se comprueba la procedencia de error excusable.

Por último desestima la solicitud de graduar la multa en el mínimo legal, y señala que fue determinada considerando los elementos atenuantes y agravantes según constancias de autos. También desestima la queja relativa a la naturaleza penal de la sanción a la luz de la autonomía del Derecho Tributario.

Por otro lado, en cuanto a los recargos tal como surge del artículo 59, se aplican a los agentes de recaudación que no hubieren retenido el tributo, como en el presente caso, subsistiendo dicha obligación aún cuando el gravamen sea ingresado por el contribuyente directo u otro responsable. En consecuencia no corresponde reducción alguna.

Luego, en respuesta a los agravios relacionados con la extensión de responsabilidad solidaria, destaca que el instituto encuentra su fuente en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Agrega que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena; y que la misma no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. Cita jurisprudencia de Cámara, destacando que en “Fisco c/ Raso” el tribunal no conformó mayoría de opiniones respecto de la pretendida inconstitucionalidad del régimen. Por tal motivo, concluye que resulta ajustada a derecho la atribución de responsabilidad solidaria. Solicita se rechace también el recurso en este punto.

Finalmente, en relación a la reserva del Caso Federal, destaca que el recurrente podrá , en el momento procesal oportuno, ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Que conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEFSC N° 6309/2015, se ajusta a derecho.

1) Corresponde en primer término despejar si las *obligaciones 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 regulado en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.). Uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica cuya autonomía receptan los Altos Tribunales. Aunque de manera muy llamativa pues desvaloriza las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, que si bien son reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, se convierten en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales.

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

Establecía el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *"El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la*

prescripción...”. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse.

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

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

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

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

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, considerando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales por retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, procederé a analizar las posiciones ajustadas enero a junio de 2010, en donde los vencimientos de las DDJJ (conforme RN N° 85/2009) son: 1er. Q de enero: 26/01/10, 2da. Q de enero: 12/02/10, 1er. Q de febrero: 24/02/10, 2da. Q de febrero: 12/03/10, 1er. Q de marzo: 25/03/10, 2da. Q de marzo: 13/04/10, 1er. Q de abril: 24/04/10, 2da. Q de abril: 12/05/10, 1er. Q de mayo: 24/05/10, 2da. Q de mayo: 12/06/10, 1er. Q junio: 24/06/10, 2da. Q de junio: 13/07/10. Consecuentemente, se vislumbra que el plazo quinquenal comenzaría sus vencimientos el 26 de enero de 2015 y siguientes.

Asimismo, resulta determinante observar que la vista de las diferencias ajustadas se notificó a los obligados el 3 de junio de 2013 (según constancias de fojas 559/564), en tanto el Acto Determinativo se dictó el 14 de diciembre de 2015 (foja 732), notificándose el 21 de ese mes (fs.784/785).

En el caso la notificación a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionó un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del entonces Código Civil - causal suspensiva por un (1) año- (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/proceso de Conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la posición más antigua -1er. Q de enero/2010-, el 3 de mayo de 2013 (vista) se suspende el curso de la

prescripción hasta el 3 de mayo de 2014, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente el 26 de enero de 2016. Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, todo ello durante el citado mes de diciembre de 2015, conforme surge de las constancias referenciadas.

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

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción, con relación al importe por retenciones omitidas respecto de las posiciones enero a junio de 2010, lo que así declaro.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la *multa*, tengo presente los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales.

Por ello, para el período 2010 comienza a correr el 1° de enero del 2011 el plazo de prescripción quinquenal previsto en el artículo 159, 2° párrafo, del Código Fiscal, culminando el 1° de enero de 2016, constatando en el caso que en tiempo útil se produce el dictado del acto determinativo el 14/12/2015, es decir antes que fenezca el tiempo para aplicar la sanción.

Por ello, resulta procedente la aplicación de la sanción por parte del Fisco, lo que así también declaro.

En cuanto al planteo prescriptivo sobre los *recargos* previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte. El apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Penal, ya que recién en el año 2011, con la sanción de la Ley 14.333 y su modificación al art. 159 del Código Fiscal (t.o. 2011) se estableció una prescripción abarcativa para todas las sanciones normadas en dicho Cuerpo legal.

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por el quejoso, considero que dicho planteo deviene abstracto en autos, ya que la temática abordada por la Ley 14.333 entre otras, conforme surge de su letra y fundamento estaba direccionada a otro tipo de sanciones formales. Al efecto, el texto de los fundamentos de ley reza "...Las

modificaciones propuestas tienden a readecuar las previsiones actualmente contenidas en el Código Fiscal, en materia de clausura y decomiso...” y agrega “....Se regulan de manera expresa distintos aspectos vinculados con la prescripción en materia sancionatoria, para los casos de decomisos y clausuras, y se precisan aspectos atinentes a la reanudación del cómputo de la prescripción cuando ha operado su suspensión”.

Tal motivo me llevan a desechar los argumentos del quejoso, ya que al momento de evaluar el tipo infraccional (incumplimiento del deber de retener para los períodos enero a junio de 2010) no sólo estaba vigente el Código Fiscal que establecía la sanción en su artículo 59 “in fine”, sino que además el artículo 159 del Cuerpo citado establecía en su parte pertinente: *“El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible”.*

Por su parte la modificación normativa estableció: *“El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales...”.*

Que lo descripto brevemente no puede llevar al vacío legal que alega el recurrente, ya que en la descripción arriba señalada no se vislumbra tal, al contrario una interpretación armónica recurriendo a las fuentes del derecho me llevan a opinar que la modificación operada con la Ley 14.333 fue comprensiva de todas las figuras legisladas por el Código Fiscal, máxime cuando de sus propios fundamentos se desprende tal fin. Más que hablar de “llenar un vacío legal” representa una “mejora en la técnica legislativa” adoptando una terminología comprensiva de los distintos supuestos sancionatorios previstos por la Ley.

Para mi entender, la figura de los recargos unida a la obligación principal de la retención omitida, no escapa a las prescripciones del art. 159 2do. apartado del C.F. al momento de omitirse por parte del Agente de Recaudación la retención debida, ya que quedan comprendidos dentro del concepto de multa, a los fines de normatizar en materia de prescripción.

Además de lo expuesto supra, no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para su cálculo el artículo 59 del Código Fiscal, esto es: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido*

por el artículo 96 de este Código: ... g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%). Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice ... Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”.

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

Cabe advertir además, que en tiempo útil se produce la suspensión prevista por el artículo 161 de aquel, con el dictado del acto recurrido en esta instancia.

No pierdo de vista con respecto a la prescripción de las acciones sancionatorias del Fisco, que de acuerdo al reciente precedente de la Corte Suprema donde se ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”). Tal como sostuve en autos “ADECCO ARGENTINA S.A.”, sentencia de fecha 05/05/2023, Registro N° 2442 de la Sala I y en autos “ADECCO SPECIALTIES S.A”, de fecha 3/10/2023, Registro N° 4650 de la Sala III, entre otras, adelanto que no se encuentra prescripta la facultad sancionatoria en cuestión.

Ello así, en tanto los recargos previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, siquiera son mencionados, ni por el citado precedente ni por el Código Penal, por lo que 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).

2) Sentado lo expuesto, y en lo que al **fondo** del asunto se refiere, se impone en este punto recordar la naturaleza jurídica del Agente de Retención, para así comprender a dónde debe orientarse la prueba requerida. Así, tiene dicho la doctrina que esta figura resulta ser un deudor del contribuyente -proveedor del agente-, 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 (ARBA) en concepto de tributo. De hecho, el agente de

retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. De este modo, el Fisco unifica el control. Luego, los proveedores harán oportunamente la deducción de la retención sufrida.

En razón de ello es carga principal del agente -a fin de eximirse de responsabilidad- demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo (y no como pretende la firma que ARBA se presente en el domicilio de cada proveedor a fin de comprobar la registración de cada una de las ventas por las cuales omitió actuar). Y es allí donde gira la controversia, ya que de las pruebas producidas en estas actuaciones, corresponderá indagar sobre su efectividad a fin de decidir si se dan los extremos fácticos necesarios para exonerar al agente de su responsabilidad.

Respecto a los extremos que debe acreditar el agente nos referiremos a lo expuesto en el Informe N° 208/06. Así, y en modo sintético, para un supuesto de Retención como el que aquí se analiza, el Informe requiere la demostración de los siguientes extremos: *"1. que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada con factura o documento equivalente que reúna los requisitos establecidos en la Resolución General N.º 1415/2003 de la AFIP y sus modificatorias; 2. que dicha factura se encuentre registrada en el libro de IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. 3. Asimismo, deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los ingresos brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago"*.

Pues bien, del resultado de la pericia desarrollada en la instancia previa observo que, se ha llevado a cabo el análisis de la documentación acompañada por aquellos proveedores que contestaron los oficios. Así, el ajuste propuesto por el Fisco sufrió modificaciones, habiéndose detraído las retenciones respecto a las operaciones efectuadas con quien dio cumplimiento a los requisitos del Informe N° 208/2006 (fs. 739 y 739 vta.). Reitero, en el caso de autos, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo, pues por las características propias del régimen.

Así las cosas y ante el ofrecimiento probatorio del apelante en esta instancia, evaluada la prueba aportada se ordenó producir la prueba informativa ofrecida respecto a aquellos proveedores que no respondieron los oficios en la instancia previa. Con el fin de que estos sujetos informen con carácter de declaración jurada lo siguiente: si han registrado en sus Libro IVA Ventas las facturas emitidas a Aloise y que fueran cobradas en los períodos allí especificados, acompañando de ser posible copia del referido libro, en su parte pertinente. Para luego, con el resultado de ésta prueba y la ya existente en el expediente solicitar a la ARBA verifique en su base de

datos si los referidos proveedores que produjeron respuesta, han presentado sus declaraciones juradas como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y regularizado sus saldos deudores de existir.

Ante el desistimiento de la parte apelante de producir prueba informativa en esta etapa, se dictó la providencia de foja 827 requiriendo a la ARBA tenga a bien informar a esta Instrucción, si los proveedores involucrados en el ajuste y detallados en el “Anexo I” (quienes ya habían aportado documentación en instancia previa) han presentado sus declaraciones juradas como contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos y regularizado los eventuales saldos deudores declarados.

En este sentido se analizó la información aportada por dichos proveedores con motivo de la circularización durante el procedimiento determinativo y se confrontó con la información de la base de datos de la ARBA de foja 829 vta.. En tal sentido se concluye que procede detraer de la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos omitido de retener y contenida en la Resolución recurrida, las operaciones efectuadas por la totalidad de los proveedores consultados a la ARBA, lo que así declaro (ver informe de fs. 829).

3) Respecto a los agravios planteados en relación a la **multa** impuesta (artículo 61 del Código Fiscal) y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena corresponde dejar la multa por omisión sin efecto, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta al mentado error excusable comparto lo expresado por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... *requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...*”. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante el año 2010 en las operaciones auditadas.

Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

Por último, y en atención a la solicitud del apelante de reducción de la multa por omisión, teniendo en consideración la conducta desarrollada por el agente y de lo dispuesto por el Art. 7 del Decreto N° 326/97, los fundamentos expuestos por el Juez Administrativos al tiempo de graduar la multa entiendo lucen razonables. Por ello corresponde su confirmación en el treinta y cinco por ciento (35%) de los importes omitidos de recaudar.

4) Respecto a los **recargos** aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, corresponderá detraer aquellos vinculados a retenciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”*. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones),

cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

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

En orden a ello, los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así también voto.

5) Finalmente, corresponde el tratamiento de la **responsabilidad solidaria** atribuida en el artículo 8° del acto en crisis, al Sr. Oscar Alberto Aloise.

Tal como me he manifestado en anteriores oportunidades, el instituto de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, tiene un fundamento estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la

comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

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

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Acta de Asamblea a foja 46) Cabe agregar que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Aloise.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), considero inaplicable la doctrina pretoriana supra referenciada, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo necesario.

Así, observando que es el propio Sr. Aloise quien rubrica y presenta las declaraciones juradas de la empresa como agente de retención (agregadas a fojas 58/99), de manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria,

correspondiendo confirmar la atribuida en autos al Sr. Oscar Alberto Aloise.

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. Atento a esta naturaleza, precisamente, haré extensiva la solución propuesta a los sujetos declarados solidarios en autos.

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/13 del Alcance Nº 6 de fojas 788, interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma ALOISE Y CIA S.A. y del Sr. Oscar Alberto Aloise, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6309, dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Oscar Alberto Aloise solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 6º y 7º. **4º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa y recargos, sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la disposición delegada sefsc nº 6309, dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el departamento de relatoría área metropolitana, de la agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, comparto el criterio resolutivo con relación a la prescripción planteada por la apelante 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 preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

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

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a

juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

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

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

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

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

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal dispone: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre*

el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”.

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

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

En este marco, procede entonces analizar la posición fiscal 2da. Quincena 06/2010, respecto de la cual, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produjo el 13/07/2010 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa de ARBA Nº 85/2009).

Así, en relación con la multa por omisión y los recargos aplicados, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs de dicho día, y venció 13/07/2012, sin que se verifique a su respecto, causal de suspensión o interrupción alguna que haya alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo incoado en este punto, declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar sanciones y recargos por los periodos verificados, lo que así declaro.

En cuanto a las operaciones ajustadas, coincido con el Vocal preopinante de que durante el procedimiento de determinación se ha llevado a cabo el análisis de la documentación acompañada por aquellos proveedores que contestaron los oficios

ordenados en el marco de la Apertura a Prueba de las actuaciones (ver fojas 739 y 739vta. de las que se desprende que el Fisco detrajo las operaciones efectuadas con quienes dieron cumplimiento a los requisitos del Informe N° 208/2006).

Cabe señalar que a fojas 625/703 obra respuesta de la firma ORBIS MERTIG SAN LUIS SAIC en la que se expresa que las facturas se encuentran debidamente registradas en el Libro IVA Ventas (adjuntando CD) y que los importes de las mismas han sido tomados en consideración para la base imponible del tributo. En igual sentido, las respuestas obrantes a fojas 1/11 del alcance 5 (que corre como fojas 722) emitidas por TANDILTA SA y las de fojas 760/783 de las firmas ESKABE SA, VISUAR SA y METALURGICA LA TOMA SA, que fueron agregadas a las actuaciones con posterioridad a la emisión del acto apelado.

Ahora bien, advierto que, si bien en esta instancia se hizo lugar a la prueba informativa ofrecida, los recurrentes desistieron expresamente de su ejecución. Ante ello, el Instructor ordenó la producción de una Medida para Mejor Proveer, por la que solicitó a ARBA que informe si los proveedores detallados en el “Anexo I” de la misma han presentado sus declaraciones juradas como contribuyentes directos del impuesto sobre los ingresos brutos y regularizado los eventuales saldos deudores declarados, constando la respuesta a fojas 829 y vta. Ante ello adelanto que, aunque las repuestas sean positivas -presentación de DDJJ y pagos- su resultado es insuficiente para liberar de responsabilidad al agente que omitió retener.

Al respecto, estimo oportuno recordar las condiciones probatorias que este tribunal ha considerado necesarias en relación con los agentes de recaudación y, en el particular, para los obligados a actuar como agentes de retención. A tal fin reproduzco lo sostenido (entre otras) en la Sentencia dictada el 25 de noviembre de 2024 en autos “BARI S.A,C.I.I.T.”: *“Por lo demás, cabe resaltar al respecto, que si bien este Tribunal hace tiempo ha acudido a la las cargas dinámicas de la prueba a fin de efectuar el reparto correspondiente (entre el agente apelante y el Fisco), asumiendo distintas medidas para mejor proveer a fin de arribar a la verdad material de los hechos alegados (ello, conforme la evolución que ha experimentado su jurisprudencia a partir de la familia de fallos que propiciara el precedente “Astrazeneca S.A.” –Sentencia de Sala II de fecha 15 de octubre de 2015, Registro No 2139–, que resultara consolidada en autos “Bozzi, Gustavo Leonardo” – Sentencia de Sala I de fecha 5 de febrero de 2019, Registro N° 2164– y “Transportes Montalvan S.A.” –Sentencia de Sala I de fecha 17 de abril de 2019, Registro N° 2179–, entre muchos otros), no menos cierto es que ello ha sido en los casos de agentes de percepción, en los cuales la naturaleza de los extremos a acreditar (la oportuna declaración y cancelación del impuesto por parte de los contribuyentes directos del gravamen) son diversos a los presentes y, por ello,*

justifican tales medidas de instrucción (resueltas con fundamento en la información que consta en la base de datos de la propia ARBA).

En este último sentido, no resulta ocioso advertir que, dadas las particularidades del régimen de retención y su relación inmediata con la operación que forma parte del hecho imponible configurado, resulta lógico exigir a su respecto, no sólo la acreditación de la declaración y cancelación del impuesto por parte de los contribuyentes directos en los períodos determinados, sino también, además, la facturación y registración de la operación que debió ser objeto de recaudación en la fuente. Todo, insisto, en relación con los períodos correspondientes. En efecto, tal como ha advertido este Tribunal, en estos casos (a diferencia de los vinculados al régimen de percepción) es posible y necesario realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente, toda vez que el hecho imponible se ha configurado y el importe gravado, en consecuencia, debe estar debidamente facturado y registrado en cada caso, posibilitando así la acreditación de la declaración y pago del impuesto por parte del proveedor.” (el subrayado me pertenece).

En virtud de ello, considero procedente que se detraiga de la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que el Agente ha omitido de retener, exclusivamente las operaciones llevadas a cabo con los proveedores ORBIS MERTIG SAN LUIS SAIC, TANDILTA SA, ESKABE SA, VISUAR SA y METALURGICA LA TOMA SA, confirmando el ajuste fiscal en relación a los restantes proveedores, lo que así voto.

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

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

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

caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como 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. Afirmo que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

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

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

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo

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

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

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

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

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 1/13 del Alcance Nº 6 (que corre como fojas 788), por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma ALOISE Y CIA S.A. y del Sr. Oscar Alberto Aloise, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6309, dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos. **3º)** Ordenar que la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación de las diferencias determinadas, de acuerdo a lo expuesto en el **Considerando III** de la presente. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 8 del acto apelado. **5º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

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

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 1/13 del Alcance N° 6 (que corre como fojas 788), por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma ALOISE Y CIA S.A. y del Sr. Oscar Alberto Aloise, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6309, dictada con fecha 14 de diciembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos. **3º)** Ordenar que la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación de las diferencias determinadas, de acuerdo a lo expuesto en el **Considerando III** de la presente. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 8 del acto apelado. **5º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-423956/12 "ALOISE Y CIA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33175561-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° 3775 .-