



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 2360-0445507/2012 -- “CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0445507 del año 2012, caratulado “CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES”.

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 666/681, por la Sra. Raquel Inés Marín, en representación de la firma CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES y de los Sres. Enrique Cinat, Alfredo Boselli, Carlos Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúnez, Alberto Andino y Alberto Carbo; con el patrocinio del Cr. Horacio Fernando López, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el citado Acto, obrante a fojas 646/655, el Fisco determinó las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (CUIT 30-58967380-4), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes a los meses de enero a junio de 2011. En el artículo 4° estableció el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, el que asciende a la suma de Pesos veintiséis mil cuarenta y nueve con veintiocho centavos (\$ 26.049,28) con más los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59 inciso f), ambos del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias), calculados a la fecha de su efectivo pago. Por el artículo 5° estableció el monto de percepciones efectuadas y no ingresadas, las que ascienden a la suma de Pesos ciento sesenta y ocho mil novecientos noventa y nueve con

cuarenta centavos (\$ 168.999,40), la que deberá abonarse con más los conceptos supra descriptos.

Asimismo, aplicó por su artículo 6° una multa por Omisión, equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del monto que establece el artículo 4°, conforme lo previsto por el segundo párrafo del artículo 61 del Código citado y por el artículo 7° aplicó una multa por Defraudación Fiscal, equivalente al trescientos por ciento (300%) calculado sobre los montos percibidos y no depositados en término, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del mismo plexo normativo.

Por último, por el artículo 10 estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, por el pago del gravamen determinado, intereses y sanciones, de los Sres. Enrique Cinat en su carácter de presidente y Alfredo Boselli en su carácter de vicepresidente; y de los Sres. Carlos Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúñez, Alberto Andino, Alberto Carbo y Alberto Luján Ward, todos en su carácter de directores titulares.

A foja 852 se elevan las actuaciones a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 856 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación y se hace saber a la parte que conocerá en la misma la Sala II.

A foja 861, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a Representación Fiscal del recurso interpuesto, 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), obrando a fojas 862/869 luce el pertinente escrito de responde.

Que a foja 872, se hace saber a las partes que la Sala II ha quedado integrada con el Vocal Subrogante en la Vocalía de 4ta. Nominación Dr. Ángel Carballal, en virtud de lo dispuesto por el acuerdo extraordinario N° 100/ 2022. Asimismo, en uso 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 ARBA que informe si los contribuyentes del Anexo I, clientes de la firma de autos, han presentado declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos para las posiciones enero a junio del período fiscal 2011 y abonado las mismas, en consonancia con lo declarado. A foja 876/877 obra respuesta afirmativa de la Agencia.

Finalmente, mediante providencia de fojas 878, 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 conjuéz (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial contable ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Por último, atendiendo 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.- Que los apelantes plantean la *prescripción* de las facultades fiscales para determinar y exigir el pago de las obligaciones y sanciones, sosteniendo la aplicación de las normas del Código Civil relativas al plazo de prescripción así como también las causales de interrupción y suspensión, y el cómputo del plazo desde la fecha del título de la obligación a cancelar (conforme arts. 4027 inc 3° del CC y 3956 del CC). Citan jurisprudencia en apoyo de su postura.

En este entendimiento, consideran que su obligación de percibir en relación a las operaciones ajustadas al período 04/2011 - primera quincena – (último período con diferencias ajustadas) comenzó a correr el día 11 de abril de 2011, por lo que habría operado la prescripción de las facultades del Fisco para determinar y exigir el pago el 12 de abril de 2016; o bien, al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada respectiva el día 25/4/2016.

En cualquiera de los dos casos sostienen que operó la prescripción sin que hayan existido causales de suspensión o interrupción de la misma. Agregan que la exigibilidad de la obligación fiscal de CONUAR como Agente de Recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos es quincenal, y no posee naturaleza anual como podría ser el caso de los contribuyentes directos.

Plantean la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal, en cuanto regulan de manera ilegítima materia reservada al Congreso Nacional, en los términos del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.

También plantean la prescripción de la acción para aplicar multas en los términos del artículo 62 y 63 del Código Penal, concluyendo que el vencimiento del plazo operó a la medianoche del 25/04/2013, sin que hayan operado ninguna de las causales de suspensión o interrupción previstas en el código penal.

En relación a los importes ajustados por ARBA en concepto de *percepciones omitidas* durante la **segunda quincena de marzo de 2011**, exponen que además de haber efectuado las mismas, también las ingresó en tiempo y forma conforme constancias obrantes a fojas 640/642, por lo que las diferencias reclamadas resultan inexistentes.

Destacan que esta situación ya había sido manifestada en el descargo presentado el 10/02/2016 (fojas 633/642) donde también acompañaron *“declaración jurada de dicho período junto con su comprobante de pago y el detalle de las percepciones practicadas (...) consignando CUIT percibido, número de factura, fecha e importe de la percepción”*. Advierten que en esta instancia acompañan Anexo IV con copias de las facturas de donde surgen las percepciones practicadas en debida forma, por lo que el Fisco sin fundamento alguno manifiesta que CONUAR ha omitido.

Agregan que el Fisco también yerra al ajustar diferencia en la **primera quincena de abril de 2011** que tendrían origen en la alícuota de percepción considerada por CONUAR, ya que la misma es coincidente con el papel de trabajo obrante a foja 530, efectuado por la propia inspección. Afirman que allí luce claramente que la alícuota a aplicar a la firma Fabricación de Aleaciones Especiales es del cero por ciento (0%), por lo que ninguna percepción debió realizarse a dicho cliente. Reiteran que esta circunstancia también fue plasmada en el descargo (foja 633).

En cuanto a las *diferencias por defraudación* ajustadas, respecto a la **segunda quincena de enero de 2011**, reproducen sus dichos al formular el descargo (foja 633) expresando que *“la percepción relativa a la operación llevada a cabo con Nucleoeléctrica Argentina S.A. e instrumentada mediante la Factura “A” N.º 0007-00000012 fue practicada, declarada e ingresada en su totalidad en la segunda quincena del mes de diciembre de 2010 toda vez que Conuar recibió un pago parcial por esa operación en fecha 20/12/2010 y efectuó en ese momento la percepción correspondiente por la suma de AR\$ 84.499,65, en cumplimiento de lo establecido por el artículo 326 de la Disposición Serie “B” Nro. 1/2004”*.

Advierten que el Fisco hizo caso omiso al descargo efectuado reclamando nuevamente el ingreso de dicha suma en este período en virtud del cobro del saldo restante de dicha factura. Adjuntan el Anexo V con copias de la factura en cuestión y los recibos de pagos de fechas 20/12/2010 y 17/01/2011.

Exponen que similar situación sucedió respecto del ajuste efectuado en la **segunda quincena de marzo de 2011**, dado que la percepción relativa a la operación llevada a cabo con Nucleoeléctrica Argentina S.A. e instrumentada por la Factura “A” N.º 0007-00000043 fue practicada (\$ 84.499,65), declarada e ingresada en su totalidad en la segunda quincena del mes de febrero de 2011, al recibir un pago parcial por dicha operación con fecha 28/02/2011, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 326 de la Disposición Serie “B” Nro. 1/2004. Sin embargo, afirman que nuevamente el Fisco reclama dicha suma en la segunda quincena de marzo de 2011, en virtud de haber cobrado CONUAR el saldo restante de la mencionada factura con fecha 18/03/2011. Adjuntan el Anexo V con copias de la factura referenciada y de los recibos de pago de fechas 28/02/2011 y 18/03/2011.

Remarcan que todo lo expuesto se encuentra acreditado por la presentación realizada por la firma a fojas 633/642. Sostienen que incluso si el Fisco no hubiese considerado suficiente la misma, en lo que respecta a la Factura "A" N° 0007-00000012, pudo haberlo constatado de las constancias obrantes en el expediente administrativo N° 2360-0365003/2011 donde se verificaron las obligaciones de CONUAR como Agente de Recaudación correspondiente al año 2010, según surge del propio Informe Final a fojas 563 vta. En lo que respecta a la Factura "A" N° 0007-00000043, manifiestan que se corrobora el efectivo ingreso de la percepción en los papeles de trabajo obrantes a fojas 525 y 529 de las actuaciones. Solicitan por lo expuesto se revoque en su totalidad el ajuste efectuado.

En relación a la *multa por omisión*, argumentan su improcedencia por no existir la concurrencia del elemento objetivo y subjetivo necesaria para su configuración.

Plantean la improcedencia de la aplicación de *intereses y recargos*, en los términos de los artículos 96 y 59 del código Fiscal. Niegan la existencia de mora y sostiene que la aplicación de ambos vulnera la garantía constitucional *non bis in idem*.

Alegan la improcedencia de la *responsabilidad solidaria* atribuida a los Sres. Alberto Mariano Carbo y Alberto Luján Ward, en virtud de que con fecha 9 de febrero de 2009 el directorio de CONUAR aceptó la renuncia del Sr. Carbo con fecha efectiva al 6/2/09, así como aceptó la renuncia presentada por el ingeniero Ward al cargo de director con fecha efectiva al 4 de junio de 2009. Acompañan documental respaldatoria en los Anexos VI y VII.

Niegan la existencia de responsabilidad solidaria al no haber deuda exigible, destaca que la misma es subsidiaria, además señala que no está prevista en la normativa fiscal la atribución de responsabilidad solidaria de los directivos respecto de la deuda de los contribuyentes en su carácter de agente de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos. Ello, en tanto de la misma letra del artículo 21 del Código Fiscal, se desprende que la responsabilidad solidaria sólo alcanza a obligaciones propias de los contribuyentes. Asimismo, plantean la improcedencia de la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria, ya que sólo pueden ser pasibles de sanción los que intervinieron en la comisión del ilícito, circunstancia que no se configura en el presente.

Ofrecen prueba pericial contable y hacen reserva del Caso Federal.

II.- Por su parte, la Representación Fiscal comienza abordando la excepción de prescripción opuesta. Manifiesta que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial en especial el artículo 2532 vigente desde el 1° de agosto de 2015, viene a confirmar la postura asumida por la Agencia de Recaudación de conformidad con

la cual, la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, circunstancia que en manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia apoyo de su postura.

Concluye que son aplicables los artículos 157 y 159 del código de rito, que prevén un plazo de cinco años para 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° de enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo en el caso de los agentes de recaudación: el 1° de enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar. En este entendimiento, la prescripción comenzó el 1° de enero del año 2012 - para el período fiscal 2011 - plazo que se encuentra suspendido desde la fecha de la notificación de la disposición delegada que contiene la intimación de pago practicada el 28 de agosto de 2016 (foja 664), hasta los 90 días posteriores hasta que ARBA reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia (conf. art. 161 CF).

En relación a la temática de fondo, expone que conforme surge de fojas 649 y 649 vta. respecto de la documental acompañada, se analizaron las mismas concluyéndose que no se habían agregado elementos probatorios nuevos ni distintos a los ya obrantes en las presentes actuaciones, sin que hayan podido desvirtuar la pretensión fiscal.

Señala que la firma no ha ofrecido prueba pericial contable en la instancia del descargo, razón por la cual y en virtud del artículo 113 del código aplicable, deviene improcedente en esta instancia.

Estima que lo resuelto por el juez administrativo luce ajustada derecho, por lo cual debe descartarse cualquier agravio que advierta la falta de valoración de la prueba o cualquier remisión al derecho constitucional de defensa.

En lo que refiere a la multa por omisión de impuesto destaca que su configuración no requiere intención alguna por parte del infractor, sino que basta con que el sujeto pasivo de la obligación no haya cumplido en forma con el pago de la deuda fiscal, ni que haya acreditado causal atendible bajo el Instituto del error excusable que lo exima.

En relación al infracción por defraudación, manifiesta que se configura cuando además de la materialidad del hecho, existe por parte de los obligados la intención de mantener en su poder las sumas percibidas que pertenecen al fisco, más allá del vencimiento de su pago.

Respecto al agravio que considera violentado el principio *non bis in idem* menciona que el papel asignado a los agentes de percepción constituye una carga pública la cual fue omitida en autos, siendo procedente los intereses y los recargos que son institutos de diferente naturaleza por lo tanto ajustados a derecho. Cita jurisprudencia postura. Expone que los intereses constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto.

En cuanto a la responsabilidad solidaria advierte que la misma reconoce su fuente legal en los artículos 21, 24 y 63 del código de la materia, que constituye una obligación a título propio no por deuda ajena, no es subsidiaria y no posee el beneficio de excusión. Agrega que las constancias de autos acreditan el ejercicio de la administración de la sociedad por los indicados responsables, y que fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones, circunstancia que en oportunidad el descargo no fue objetada ni desvirtuada. Estima que las alegaciones que no fueron introducidas oportunamente no pueden plantearse con el recurso de apelación.

Por último, solicita se rechacen los agravios planteados y respecto al planteo del Caso Federal debe tenerse presente para la etapa oportuna.

III.-VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a la luz de los agravios de la parte apelante, la Disposición Delegada SEFSC N° 4353/2016, se ajusta a derecho.

1. Que sentado lo expuesto, daré tratamiento al planteo de *prescripción*. Fundamenta su solicitud la parte apelante, sosteniendo la aplicación de las normas del Código Civil relativas al plazo de prescripción así como también las causales de interrupción y suspensión, y el cómputo del plazo desde la fecha del título de la obligación a cancelar (conforme arts. 4027 inc. 3° del CC y 3956 del CC), con cita de jurisprudencia en apoyo de su postura.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

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

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

Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no sólo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y ctes.

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

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: “Industria Metalúrgica

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

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

Sin embargo, 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).

Consecuentemente, siendo en el caso una obligación de liquidación quincenal (método percibido), operando los vencimientos a mediados de la quincena siguiente, corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de la **primer quincena** involucrada en el ajuste correspondiente al **mes de enero de 2011**, a mediados de la segunda quincena de dicho mes y subsiguientes para las demás posiciones (Resolución Normativa de ARBA N° 83/2010).

Comienza en consecuencia el cómputo prescriptivo, que vencería en los meses de enero y siguientes de 2016.

Sin embargo, según constancias de fojas 539/540 y el Acta de Comprobación R-078 A N° 010183365 (fojas 544/545), con fecha 29 de abril de 2013, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “*constitución en mora*” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (“...*La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción*”).

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*”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la citada posición (1er. Quincena Enero/2011), el 29 de abril de 2013 se suspende el plazo hasta el 29 de abril de 2014, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente a mediados de enero de 2017.

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 mes de agosto de 2016, conforme surge de las constancias de fojas 656/664 y la posterior presentación del recurso bajo

tratamiento (12 de septiembre de 2016 -foja 666).

A mayor abundamiento, entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de 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 percepciones omitidas, sus accesorios y recargos, lo que así voto.

Ahora bien, con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas sobre la Omisión y la Defraudación Fiscal, tengo presente los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, es decir a partir del año 2012, habiendo prescripto el 1° de enero de 2017 de no haberse dictado en tiempo útil la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016.

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “*Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar*”). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal. Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

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

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

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

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

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

Por lo expuesto se rechaza el planteo prescriptivo respecto de las multas impuestas.

2. Siguiendo con el tratamiento de los agravios traídos, corresponde que aborde la figura del Agente de Recaudación, advirtiendo que tratamos con una obligación sustantiva, surgida de la Ley y que se encuentra 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” N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias) y que tanto la oportunidad de la recaudación de los fondos como su ingreso es bajo el método de percibido.

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. Económico. 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 percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Dicho esto, volviendo al análisis del caso de autos, en referencia a los importes ajustados por ARBA por percepciones omitidas, voy a adelantar que le doy la razón

al apelante.

En primer lugar cabe reiterar que estamos frente a un Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su calidad de Agente de Percepción del régimen general y que tanto la oportunidad de la recaudación de los fondos como su ingreso es bajo el denominado “método percibido”. Así se encuentra normado en la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 en su artículo 326: *“Las percepciones y retenciones deberán efectuarse en el momento del pago. A estos efectos se entenderá por pago el abono en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del cocontratante, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma. En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción o retención se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso.”* Y el artículo 327 establece que *“Los importes recaudados deberán ser ingresados, mediante un único pago, en la quincena siguiente, y hasta el día establecido en el calendario fiscal para el vencimiento de las obligaciones fiscales que, a tal efecto, aprueba anualmente la Autoridad de Aplicación...”*.

Así se observa que del Informe Final del inspector obrante a fojas 550/566 surge claramente expresado que en el curso de la fiscalización, respecto al período enero a junio de 2011: **a)** Se confrontaron los comprobantes originales de las operaciones de ventas (facturas tipo A y de Exportación) con los registros de las mismas obrantes en el Libro de IVA Ventas (fojas 276/289), no existiendo diferencias en los montos registrados (donde identifica a las percepciones de Ingresos Brutos Buenos Aires) ni en la correlatividad de la numeración de los comprobantes, procedimiento que fue plasmado en Acta de Comprobación R-078 A N° 010183363 y 01083364 (fojas 23/26); **b)** Se validó la registración y operatoria de la firma y se adjuntaron los subdiarios de ventas y cobranzas en soporte magnético a fojas 479 y 480; **c)** Se afirma que *“la firma liquida las percepciones efectuadas a sus clientes mediante el método de lo percibido”* y que como consecuencia de ello se procedió a auditar las cobranzas. Que para ello se confrontaron los listados de cobranzas aportados por el contribuyente (fojas 290/307) con los recibos originales, los libros de IVA Ventas y las facturas (fojas 308/478 y 481/524) verificando que a las que llama “órdenes de pago” (comprobante que se emite cuando efectúa el cobro), su correlatividad y la de los recibos expresando que no existe ninguna observación para formular; **d)** Con los registros detallados se elaboraron los papeles de trabajo finales denominados “Detalle de Ventas ajustadas respecto de la percepción de ingresos brutos de enero a junio de 2011” (foja 579) y “Detalle de cobranzas en el período 2011” (foja 580/583), volcándose todos en papel de trabajo en soporte magnético de foja 584.

Ahora bien, de los mencionados papeles de trabajo surge que en relación a la **2da. Quincena marzo/2011** que la percepción ajustada es respecto a la firma Dioxitex

S.A. por los Recibos N° 1070 y 1071 de fecha 28/03/2011, correspondientes a las facturas A, N° 0001-00001722, N° 0001-00001723, N° 0001-00001726 y N° 0007-00000059, encontrándose detallada en la columna Percepciones Practicadas las sumas de \$ 780,00; \$ 10.080,90; \$ 4.338,97 y \$ 840,37, respectivamente. Dichos montos también se encuentran detallados en las columnas de Percepción Ajustada y Nuevo Ajuste, los que totalizan la suma de \$ 16.040,24. Cifra ésta que se corresponde con el monto de percepción omitida del formulario R-341 (foja 585) que surge de la diferencia entre el monto ajustado y el recaudado (\$ 242.584,34 menos \$ 226.508,10).

Ahora bien, puede advertirse que de la documental presentada por la recurrente al efectuar su descargo a la liquidación de las diferencias con fecha 13/2/2014 (fojas 11/13 del Alcance N° 1 que corre como fojas 602), se acredita el detalle de las percepciones y pago de las cuatro facturas que reclama el Fisco en su acto determinativo. También se desprende de las actuaciones que al presentar el descargo a la Resolución de Inicio del procedimiento, con fecha 10/02/2016, volvieron a presentarse dichas constancias (ver fojas 640/642), las que no fueron consideradas en el acto determinativo.

También surge de la documental aportada al interponer el recurso de apelación en Anexo IV, las copias de las facturas N°0001-1722, N°0001-1723, N°0001-1726 y N°0007-59 (fojas 732/35) y de los recibos N° 1070 y 1071 de fecha 28/03/2011, donde constan las percepciones efectuadas. Paralelamente, del cotejo de toda esta documental con los registros en los Libro IVA Ventas y Subdiario de Cobranzas, puede observarse su correcta registración. Por lo expuesto, se concluye que las percepciones reclamadas fueron realizadas y depositadas, tal como los sostiene la parte apelante.

A todo evento, además, según informa la propia Agencia a fs. 877, el citado cliente presentó sus declaraciones juradas en el impuesto para la posición reclamada, denunciando saldo a su favor.

Ahora bien, en relación a la **1era. Quincena abril/2011**, continuando con el análisis de los papeles de trabajo referenciados (fojas 579/583 y 584) de los mismos surge que el monto de percepción ajustada refiere a la firma FAE S.A. Fabricación de Aleaciones Especiales por el Recibo N° 1074 de fecha 11/04/2011, correspondientes a las facturas A, N° 0001-00001733 y N° 0001-00001734, encontrándose sin percepción practicada y con alícuota de 0%. Por lo que en las columnas Percepción Ajustada y Nuevo Ajuste se volcaron las sumas de \$ 4.868,62 y 4.690,27, respectivamente como consecuencia de aplicar a dichas facturas la alícuota según padrón de 1,5%. Dichos montos totalizan \$ 10.009,04, cifra ésta que se corresponde con el monto de percepción omitida del formulario R-341 (foja 585).

Ahora bien, se observa que en el papel de trabajo de foja 530 elaborado por la inspección, denominado Detalle de Padrón de Alícuotas, se detallan cada uno de los clientes de la firma y, tal como surge del mismo, se exponen las alícuotas del padrón de ARBA obtenidas del Sistema de Información para Fiscalizadores para cada uno de los períodos 2011, correspondientes a percepciones respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así es que puedo cotejar que para la firma en cuestión -FAE S.A.- la alícuota es del cero por ciento (0%), por lo que no corresponde practicar percepción alguna. Situación ésta que también ha plasmado el apelante en su descargo de foja 633.

A todo evento, además, según informa la propia Agencia a fs. 877, el citado cliente presentó sus declaraciones juradas en el impuesto para la posición reclamada, denunciando saldo a su favor.

Por todo lo expuesto, no surgen diferencias por omisión a reclamar, correspondiendo dejar sin efecto la multa por omisión establecida en el artículo 6º del acto apelado, como así también los recargos e intereses aplicados como consecuencia de la misma, lo que así Voto.

En cuanto a *percepciones efectuadas y no ingresadas*, respecto a la **2da. Quincena enero/2011** de los papeles de trabajo referidos supra (579/583 y 584) surge que se encuentra detallada el Recibo N° 1036 que contiene la Factura N.º 0007-00000012 de fecha 01/12/2010 a Nucleoeléctrica Argentina S.A., con importe de \$ 1.278.903,97 en concepto de Total de la Orden de Pago (Recibo) y un monto de \$ 84.499,65 en concepto de Percepción Practicada y no depositada según surge del formulario R-341 de foja 585.

Ahora bien, analizando los registros en el Libro IVA Ventas y en el Subdiario de Cobranzas con la documentación acompañada en esta instancia como Anexo V se observa que: **1-** a foja 831 consta la Factura N° 0007-00000012 de fecha 01/12/2010 a Nucleoeléctrica Argentina S.A. de la que surge un monto de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de \$ 84.499,65 sobre un importe neto de IVA de \$ 5.633.310 y un IVA de \$ 1.182.995,10, lo que hace un *monto total de la factura de \$ 6.900.804,75*; **2-** a foja 833 se aduna el Recibo N.º 1011 de fecha 20/12/2010, de donde surge el pago parcial de dicha factura por un total de \$ 5.621.900,78 y a foja 834 obra el Recibo N.º 1036 de fecha 17/01/2011, de donde surge el pago restante del total de dicha factura por un total de \$ 1.278.903,97.

Por lo expuesto, se puede concluir en primer lugar que en los papeles de trabajo del fiscalizador coinciden los datos referidos con los que surgen de los registros de la firma y la documentación aportada en esta instancia, observándose que con fecha

17/01/2011 se emitió un recibo parcial por el cobro del resto de la Factura N° 0007-00000012 por un total de \$ 1.278.903,97. Y en segundo lugar, tal como lo establece el artículo 326 de la Disposición Serie "B" Nro. 1/2004 "*...En caso de pago parcial o en cuotas, la percepción o retención se efectuará íntegramente sobre el importe del primer ingreso*", por lo que el Fisco nada tiene que reclamar respecto a este pago parcial que no es el primer ingreso.

Asimismo, la apelante advirtió al Fisco al momento del descargo que había efectuado el depósito de dicho monto de \$ 84.499,65 cuando recibió el primer pago de la factura en fecha 20/12/2010, a lo que el fisco hizo caso omiso al mismo. El referido período -12/2010-, tal como surge del Informe Final (foja 563 vta.) ha sido verificado por ARBA por expediente N° 2360-0365003/2011.

Ahora bien, respecto a la **2da. Quincena marzo/2011** de los papeles de trabajo referidos supra (579/583 y 584) surge que se encuentran detalladas: **1)** El *Recibo N° 1049 de fecha 28/02/2011* que contiene la Factura N.º 0007-00000043 de fecha 12/021/2011 a Nucleoeléctrica Argentina S.A., con *importe de \$ 1.267.494,75 en concepto de Total de la Orden de Pago (recibo)* y un monto de \$ 84.499,65 en concepto de Percepción Practicada y depositada según surge del formulario R-341 de foja 585; **2)** el *Recibo N° 1068 de fecha 18/03/2011* que contiene la misma Factura N.º 0007-00000043 pero con un importe de \$ 5.633.310 en concepto de Total de la Orden de Pago (recibo) y nuevamente un monto de \$ 84.499,65 en concepto de Percepción Practicada y no depositada según surge del formulario R-341 de foja 585.

Siguiendo con la misma metodología de análisis de los registros en el Libro IVA Ventas y en el Subdiario de Cobranzas con la documentación acompañada en esta instancia como Anexo V, puedo observar que: **1-** a foja 832 consta la Factura N.º 0007-00000043 de fecha 12/01/2011 a Nucleoeléctrica Argentina S.A. de la que surge un monto de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de \$ 84.499,65 sobre un importe neto de IVA de \$ 5.633.310 y un IVA de \$ 1.182.995,10, lo que hace un *monto total de la factura de \$ 6.900.804,75*; **2-** a foja 835 se aduna el Recibo N.º 1049 de fecha 28/02/2011, de donde surge el pago parcial de dicha factura por un total de \$ 1.267.494,75 y a foja 836 obra el Recibo N.º 1068 de fecha 18/03/2011, de donde surge el pago restante del total de dicha factura por un total de \$ 5.633.310.

Por lo expuesto, concluyo que los papeles de trabajo del fiscalizador coinciden los datos referidos con los que surgen de los registros de la firma y la documentación aportada en esta instancia, observándose que la percepción practicada en la factura analizada, fue depositada en la segunda quincena de febrero/2011, período en que se produjo el primer pago parcial de la misma de acuerdo a la norma descripta

supra.

Por todo lo expuesto, no surgen diferencias a reclamar relacionadas con las supuestas percepciones realizadas y no depositadas y, por ende, con la Defraudación Fiscal endilgada, por lo que corresponde dejar sin efecto la multa establecida en el artículo 7º del acto apelado, como así también los recargos e intereses aplicados, lo que así Voto.

En virtud de lo expuesto, no existiendo otra diferencia impositiva a reclamar por el Fisco, resulta inoficioso emitir opinión acerca de los demás agravios vertidos, referidos a las multas, intereses, recargos y responsabilidad solidaria, lo así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 666/681, por la Sra. Raquel Inés Marín, en representación de la firma CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES y de los Sres. Enrique Cinat, Alfredo Boselli, Carlos Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúnez, Alberto Andino y Alberto Carbo; con el patrocinio del Cr. Horacio Fernando López, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, 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 N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada 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 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 N° 3664, lo que así voto.

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

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal 2da. Quincena 06/2011, respecto de la cual, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada se produjo el 12/07/2011 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa de ARBA Nº 83/2010).

Así, en relación con la multa por omisión y los recargos aplicados, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs de dicho día, y venció 12/07/2013, 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.

Por otra parte, en virtud de los argumentos explicitados por el Vocal Instructor, adhiero al criterio resolutivo propuesto con referencia al cuestionamiento del Régimen de Percepción, a la inexistencia de diferencias por percepciones omitidas de realizar y por percepciones realizadas y no depositadas al Fisco, resultando de abstracto tratamiento los demás agravios esbozados, lo que así voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 666/681, por la Sra. Raquel Inés Marín, en representación de CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES y de los Sres. Enrique Cinat, Alfredo Boselli, Carlos

Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúnez, Alberto Andino y Alberto Carbo, con el patrocinio del Cr. Horacio Fernando López, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, 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 prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas 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 ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 666/681, por la Sra. Raquel Inés Marín, en representación de CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES y de los Sres. Enrique Cinat, Alfredo Boselli, Carlos Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúnez, Alberto Andino y Alberto Carbo, con el patrocinio del Cr. Horacio Fernando López, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 666/681, por la Sra. Raquel Inés Marín, en representación de CONUAR S.A. COMBUSTIBLES NUCLEARES y de los Sres. Enrique Cinat, Alfredo Boselli, Carlos Alberto Cupi, Oscar Silverio Muñiz, Pablo Antúnez, Alberto Andino y Alberto Carbo, con el patrocinio del Cr. Horacio Fernando López, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4353, de fecha 5 de agosto de 2016, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-445507/12 "CONUAR S.A COMBUSTIBLES NUCLEARES"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33275934-GDEBA-TFA (1).pdf , ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3783 .-