



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 2360-2681/2018 -- "LA MILLA S.R.L.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-2681 del año 2018, caratulado "LA MILLA S.R.L.".

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fs 908) en virtud del recurso de apelación interpuesto a fojas 671/711, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez, como apoderada de "LA MILLA S.R.L." y como patrocinante de los Sres. Diego Bentron, Alexis Bentron y María Olga Guitian Figueroa, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1674/20, dictada con fecha 16 de junio de 2020 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -ARBA-.

A fojas 555/579 obra el acto por el que se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción, por el ejercicio de la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151110) durante el año 2014 (enero a diciembre –liquidación quincenal-), estableciéndose que las diferencias (art. 7°) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos cuatrocientos cincuenta y dos mil cuatrocientos setenta y cuatro con dieciocho centavos (\$ 452.474,18), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60%- del Código Fiscal. En el art. 8° se aplica multa equivalente al 80% del monto dejado de oblar, y otra sanción que asciende a la suma de pesos noventa y seis mil (\$ 96.000), por la falta de presentación de las declaraciones juradas (art. 9°), al haberse constatado la comisión de las infracciones previstas por los artículos 61, segundo párrafo, y 60,

sexto párrafo, respectivamente, del citado código. Finalmente, en el art. 8° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses, a los Sres. Diego Bentron, Alexis Bentron y Maria Olga Guitian Figueroa, de conformidad a los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

A fojas 914, se adjudica la causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo de del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi y que –en orden a ello– conocerá la Sala II de este Tribunal. Asimismo, se intima el apelante para que informe si la deuda determinada ha sido incluida en algún régimen de regularización de deudas, en su caso, el alcance del eventual acogimiento, acompañando los respectivos antecedentes y constancias.

A fojas 910 comparece la Dra. Analía Alejandra Sánchez e informa que la firma de marras ha efectuado la Regularización Parcial de las sumas determinadas con fecha 28/12/2020, bajo las condiciones impuestas por la Resolución Normativa N° 53/2020, presentando las declaraciones juradas respectivas. A su vez, formula un detalle de los clientes y montos de percepciones que resultaron incluidas en tal regularización.

A fojas 917/921 la Representación da cuenta del plan de pagos consolidado por la firma de marras y adjunta constancias de la Base de Datos de Host.

A fojas 936 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 940/955, el pertinente escrito de réplica.

A fojas 961 en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), se ordena llevar a cabo una MEDIDA PARA MEJOR PROVEER dirigida a ARBA, obrando a fojas 963 constancia de la contestación mediante PV-2025-14381581-GDEBA-DPTRFARBA.

Seguidamente se sabe que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la informativa por innecesaria para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado de las actuaciones, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Los apelantes plantean la nulidad de la resolución dictada, por la existencia de graves defectos en el proceso administrativo, la falta de fundamentos del ajuste, la imposibilidad de cumplir con la carga probatoria debido al

contexto de pandemia que atravesaba el país, sumado al rechazo de la petición de prórroga para la formulación de las pruebas. Esgrimen que se ha violado el derecho de defensa y de la garantía del debido proceso, cuando los plazos se encontraban suspendidos por el decreto 166/20. Cuestionan que el Fisco no notificó los documentos que legitimaban la continuación de la tramitación de las actuaciones.

Oponen la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial para determinar y exigir el pago del tributo, intereses y multas. Sostienen en el punto la aplicación de las normas del Código Civil, cuestionando la constitucionalidad del Código Fiscal. Citan jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación.

Requieren la nulidad del procedimiento ante la falta de notificación del deber de actuar como Agente de Recaudación. Sostienen que dicha carga pública no puede exigirse a través de una Disposición Normativa.

Arguye la falta de afectación del bien jurídico e irrazonabilidad de la imputación por defraudación con relación al período 03/2014. Solicita se aplique el artículo 71 del Código Fiscal.

Alegan la inexistencia de responsabilidad solidaria en tanto los obligados al pago del impuesto son los contribuyentes, en quienes se verifica el hecho imponible y éstos han cancelado el tributo. Por ello, refieren que la pretensión del Fisco es improcedente por determinar la responsabilidad solidaria de un responsable por deuda ajena, cuando la misma no existe.

Manifiestan que ARBA incurre en un enriquecimiento sin causa, al no verificar fehacientemente que el impuesto se encuentre abonado y que ante el cierre del período probatorio tampoco la firma pudo acreditarlo.

En subsidio, solicitan la aplicación de la regla de las cargas probatorias dinámicas. Citan jurisprudencia.

Sientan agravios respecto de la sanción por omisión por no haberse configurado los elementos para la operatividad de la figura. Citan Jurisprudencia y alegan error excusable.

Postulan la improcedencia de los intereses y recargos, sosteniendo en ambos casos su irrazonabilidad y desproporcionalidad. En el caso de los intereses plantean la ausencia de base legal para su determinación. Continúan argumentando que si bien en las obligaciones tributarias -por ser de plazo cierto- la mora se produce de manera automática, también es necesario considerar la circunstancia que el retardo debe responder a un obrar culposo por parte del sujeto. En punto a los recargos, destacan su naturaleza penal y denuncian violado el principio de non bis in ídem.

Impugnan la extensión de responsabilidad solidaria, la que consideran accesorio y subjetiva. Citan jurisprudencia. Piden la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Cód. Fiscal. De igual modo consideran improcedente la extensión de la responsabilidad solidaria por las infracciones endilgadas.

Adjuntan prueba documental, ofrecen informativa y hacen reserva del Caso Federal.

II.- A la hora de contestar los agravios esbozados, la Representación Fiscal destaca que algunos constituyen una reiteración de los formulados en etapas anteriores, los cuales han sido refutados y que con relación a los planteos de inconstitucionalidad, se trata de una materia vedada por disposición del Art. 12º del Código Fiscal.

Con relación a los planteos de nulidad, señala que en reiterados pronunciamientos de este Tribunal se ha considerado que para que proceda la misma, es necesario que la violación de normas procesales haya influido realmente en contra de la defensa. En referencia a la falta de motivación y causa del ajuste, recuerda que el elemento motivación no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados.

Aclara que los actuados fueron abiertos a prueba mediante la Disposición N°355/20 de fecha 29/01/2020 la cual fue debidamente notificada y que cerrado el período probatorio se produjo una medida para mejor proveer, a resultados de la cual, se procedió a rectificar el ajuste.

Hace propios los argumentos expresados en el acto cuestionado, señalando que el Decreto N°166/2020 estableció la suspensión de plazos y procedimientos administrativos con excepción de aquellos que por su naturaleza resulten impostergables a los fines de las tareas de recaudación, advirtiendo que existía el riesgo de prescripción de la acción del Fisco para perseguir el cobro de las diferencias reclamadas. Tras referenciar al juez administrativo, menciona que los actos de los poderes públicos conllevan la presunción de legitimidad y ejecutoriedad. Considera que no ha existido arbitrariedad, en tanto se han cumplido las labores tendientes a la recaudación de tributos, no pudiendo suspenderse las mismas por resultar un servicio esencial.

Refuta la queja vinculada a la falta de notificación de documentos que hacen a la pretensión, en tanto tras notificarse la Disposición Delegada de inicio de procedimiento determinativo, el agente y a los responsables solidarios, ejercieron su derecho de defensa al presentar descargo y ofrecer prueba.

En lo que respecta a la omisión del Fisco de notificar a la empresa sobre su obligación de actuar como Agente de Recaudación, destaca que dicha obligación

surge de los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal (complementándose con los arts. 319 y 320 D.N. Serie "B" N° 01/04 y modificatorias), verificándose que la firma cumple los requisitos de territorialidad y supera los ingresos establecidos por norma para actuar en tal carácter. Puntualiza que pesa sobre el Agente la obligación de su inscripción en los regímenes correspondientes ante la Agencia. Cita jurisprudencia.

En relación a la prescripción pedida, señala que se reafirma la validez de las potestades locales en punto a la regulación de dicho instituto, analizando detenidamente lo dispuesto en los artículos 1, 5, 31, 75 Inc. 12, 104, 105 y 121 de la Constitución Nacional y 2532 del Código Civil y Comercial vigente, efectuando diversas citas de ponencias presentadas ante la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, y afirmando que aquéllas no han sido delegadas al Congreso de la Nación. Todo ello, referenciando a su vez diversos precedentes de este Tribunal y advirtiendo que la Ley nacional N°11683 no ha merecido las mismas objeciones constitucionales, lo que coloca a las provincias y a la CABA en una clara situación de inferioridad. En este marco, y con posterioridad a realizar distintas consideraciones acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en nuestro régimen constitucional, y del deber de seguir los precedentes de la CSJN por parte de los tribunales inferiores, efectúa entonces el pertinente cómputo del plazo a la luz de lo dispuesto por los Arts. 157, 159 y 161 del Código Fiscal vigente y ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales, intereses, recargos y sanciones en autos.

Con relación a los agravios de fondo, afirma que la obligación del agente es de carácter normativo, regulada por los arts. (94, 202 y 203 del Código Fiscal), donde el Fisco le impone el deber de recaudar en su nombre; y que dicha obligación le es propia, independiente del contribuyente sobre el cual debe practicar la percepción. Bajo tal lineamiento, la Agencia puede proceder a su reclamo de manera directa, sin intervención de los contribuyentes no percibidos. A su vez, sostiene que no puede endilgarse a esa Agencia la prueba del ingreso del gravamen ya que dicha carga pesa sobre el agente.

Entiende errónea la afirmación realizada por la parte sobre la inexistencia de perjuicio al Fisco en vista al ingreso del gravamen por el contribuyente directo, toda vez que ante el incumplimiento de las obligaciones endilgadas al Agente, se impide el ingreso del tributo con anterioridad a la fecha en que lo haría el contribuyente directo, si efectuara sus pagos en tiempo legal. Concluye que para que la Firma se libere de su responsabilidad, debe acreditar que las sumas omitidas de recaudar fueron igualmente ingresadas al Fisco, circunstancia no ocurrida en el particular. A su vez, agrega que en el caso de probarlo, se liberaría únicamente del impuesto

omitido pero no de los intereses, recargos y multas, rubros que igualmente procederían por su omisión de actuar en tiempo oportuno.

En referencia a la irrazonabilidad de la imputación por defraudación por el periodo 03/2014 y la solicitud de aplicación del artículo 71 del Código Fiscal, remite a lo expuesto por el juez administrativo.

Respecto a la aplicación de la multa por omisión, señala que la figura fiscal en examen se encuadra dentro de las transgresiones objetivas, resultando innecesario analizar elementos de subjetividad del infractor. El solo incumplimiento de la normativa configura la ilicitud en el accionar, de manera independiente del dolo o culpa existente por parte del Agente. Concluye que se ha efectuado la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal.

En lo atinente a la aplicación de recargos, indica que se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto, no existiendo margen discrecional para su aplicación. De conformidad a lo dispuesto por el art. 59, se aplica a los Agentes de Recaudación que no hubiesen percibido o retenido el impuesto, subsistiendo la obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En referencia a la alegada violación del principio “non bis in ídem”, advierte que no se violenta dicho principio por la aplicación conjunta de los recargos y la multa por omisión, conforme jurisprudencia que cita.

En lo que se vincula a la alegada aplicación del Derecho Penal y de sus principios, declara que siendo que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario, resulta una materia no delegada (facultad reservada) por las provincias al Estado Nacional al momento de la creación del Estado Federal. Es por ello que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales.

En punto a la improcedencia de la aplicación de intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la comprobada falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación es automática y no requiere prueba de culpabilidad. Por lo tanto, indica que comprobado el incumplimiento, corresponde su cómputo hasta el momento del efectivo pago. Cita jurisprudencia.

Finalmente, en relación a la atribución de la responsabilidad, señala que la norma fiscal ha previsto de manera específica la responsabilidad de los integrantes de los órganos de administración de los agentes, en el art. 21º inc. 4 del Código Fiscal. Aclara que al tratarse de un instituto que no reviste caracteres de subsidiariedad, los presuntos responsables son traídos al procedimiento desde su inicio, a fin de que puedan ejercer las defensas que hacen a su derecho, no requiriéndose por la tanto el previo dictado de una resolución contra el obligado principal como ocurre en el ámbito nacional. Remarca la idea de la potestad exclusiva y excluyente provincial no delegada a la Nación para regular en materia tributaria y cita jurisprudencia de este Tribunal al respecto. A todo evento, agrega que la responsabilidad solidaria no es automática ni objetiva, en tanto y según surge del art. 24 del Código Fiscal, los sindicados responsables pueden eximirse acreditando que han exigido a la sociedad el pago de los tributos y que la misma los colocó en la imposibilidad de hacerlo, no existiendo en autos prueba alguna que permita evaluar la existencia de referido impedimento. En relación a las multas, sostiene que la norma del art. 63 del Código Fiscal establece que deben responder solidariamente por ellas. Cita precedentes de esta Alzada en apoyo de su postura.

Finalmente, en el cuanto al planteo de reserva del Caso Federal, destaca que el apelante, en el momento procesal oportuno podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III. Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la disposición delegada seatys nº 1674/20, dictada con fecha 16 de junio de 2020 por el departamento relatoría ii de la agencia de recaudación de la provincia de buenos aires (arba), se ajusta a derecho.

De manera preliminar, es dable establecer que, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éste, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal. Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Ahora bien, antes de comenzar con el análisis de los agravios traídos por las partes, y atento a que la firma de marras (ver fojas 910/913) ha ingresado parcialmente las

sumas reclamadas por las posiciones en el Plan de Regularización de Deudas dispuesto por la R.N. 53/20, corresponde recordar que la misma dispone en su art. 1° *“Establecer... un régimen para la regularización de deudas de los agentes de recaudación y sus responsables solidarios... provenientes de retenciones y percepciones no efectuadas con relación a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y de Sellos, sus accesorios, recargos y cualquier sanción por infracciones relacionadas con estos conceptos...”*. Por su parte, en el art. 12° se contempla que *“La presentación del acogimiento por parte de los agentes de recaudación o sus responsables solidarios, o quienes los representen, importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro. Asimismo, implica el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización. Se producirá, asimismo, la interrupción del curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del gravamen de que se trate, con relación a todo el ejercicio fiscal al cual correspondan los importes regularizados...”*

Asimismo, en el art. 18° se expresa que *“Cuando los acogimientos al presente régimen, se efectúen a través de las modalidades de cancelación en uno (1), tres (3) o seis (6) pagos, inclusive, se reducirán en el cien por ciento (100%) los recargos y las multas, previstos en los artículos 59, 60 y 61 y concordantes del Código Fiscal – Ley N° 10397 (T.O. 2011) y modificatorias-, relativos a los incumplimientos regularizados en el marco de esta Resolución...”*

De las constancias de fojas 917/921 se desprende la fecha de consolidación (28/12/2020), la normativa bajo la cual formula su acogimiento (Resolución Normativa N° 53/20), la cantidad de cuotas del plan (6), los períodos y montos incluidos (a la fecha dicho plan se encuentra cancelado).

En consecuencia, debe tenerse a la parte apelante por allanada parcialmente a la pretensión fiscal que impugnara en relación a las sumas y operaciones regularizadas, condonándose en un 100% los recargos y sanciones en relación a las mismas, lo que así voto.

Luego, debo examinar el planteo prescriptivo opuesto por los recurrentes contra la vigencia de las potestades determinativas del Fisco, vinculadas al período 2014 (enero a diciembre).

Al respecto, corresponde señalar que la limitación de las potestades locales en punto

a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”]; “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009; “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011; “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”; “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR– resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento” del 21 de junio de 2018 y “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”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

Ahora bien, en este marco, y teniendo en consideración que el Art. 12 del Código Fiscal (análogo al Art. 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: *“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”* (el resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que, a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los Arts. 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero – Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los Arts. 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, Arts. 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los Arts. 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del Art. 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'"); del Art. 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094,

“Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio”; en similar sentido, ver asimismo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, causa A. 72.397); y, finalmente, del Art. 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; Art. 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, de fecha 16 de mayo de 2018).

Y si bien de los fallos dictados, y su remisión a la causa “Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra” (citada), podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del Art. 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, tal como he señalado en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva que, en casos como el presente, procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente, siempre y cuando dicha circunstancia haya sido alegada por alguna de las partes y se encuentre debidamente controvertida por la otra.

Ello, por cuanto tales planteos deben ser resueltos con estricto apego a la

controversia jurídica suscitada, respetando así las normas respecto de las cuales existe coincidencia entre las partes en cuanto a su aplicación, evitando vulnerar de esta forma el principio de congruencia que rige al procedimiento en este punto.

En este sentido, cabe recordar que la SCJBA ha expresado que: *“Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac. 64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto petitum (objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, ‘Transporte Atlántico del Sud S.R.L.’, sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes –y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas”* (SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138; el subrayado me pertenece).

Por lo demás, en este punto entiendo necesario dejar sentado que, en rigor, considero que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común.

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.

Así, aclarado lo que antecede, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, debo señalar que, en el caso, sea por efecto de la aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil (invocado por la apelante), o por aplicación del Art. 157 del Código Fiscal (invocado por el Fisco), corresponde aplicar el plazo quinquenal de prescripción. Y que, por su parte, dicho

plazo debe computarse desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (Conf. Art. 3956 del referido Código Civil, invocado por la apelante, que disponía: “*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*”; ver SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio”, citado).

En este marco, corresponde analizar la situación de las posiciones 1ra. y 2da. Quincena de 12/2014, toda vez que, de encontrarse prescriptas, también lo estarían las restantes previas.

Así, respecto de la misma, encontrándose el Agente inscripto (fojas 63) en el Régimen General de Percepción optando por el régimen de lo percibido, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr los días 25 de diciembre de 2014 y 13 de enero de 2015 (toda vez que el plazo para la presentación de las declaraciones juradas correspondientes venció con fecha 24/12/2014 y 12/01/2015, respectivamente, según Calendario de Vencimientos dispuesto por la Resolución Normativa N° 42/13) y, resultó suspendido con la notificación de la liquidación de diferencias con fecha 30/10/2018 (fs. 202/203) según se dejara constancia en Acta de Comprobación R-078 A N° 010341101 de fs. 206/207, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial, el cual establece: “*Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción*”.

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor, conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior, en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA - AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (Sentencia del 21 de junio de 2018; ver considerando 6to.).

En este marco, reanudado entonces el cómputo pertinente, el plazo en cuestión venció a las 24 Hs. de los días 24/06/2020 y 12/07/2020 (por las posiciones 1ra. y 2da. Quincena de 12/2014, respectivamente).

Así las cosas, habiendo sido dictada por la Autoridad de Aplicación la Disposición Delegada SEATYS N° 1674/20, dictada por la Jefa del Departamento Relatoría II, con fecha 16 de junio de 2020 (notificada con posterioridad con fechas 19 y 24 de junio de 2020 –ver fojas 649/650 y 667/670), corresponde hacer lugar parcialmente al planteo opuesto por los recurrentes en relación a la 1ra. quincena 01/2014 a 2da.

Quincena 11/2014, lo que así voto.

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

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

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

la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, en el del agente, decenal.

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

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

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

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

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

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la

reforma operada mediante Ley Nº Ley 14.880) disponía: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”*.

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

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

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada de las quincenas 1ra. y 2da. 12/2014 (claro está, siempre que a su respecto no se verifiquen causales de suspensión o interrupción que alteren el curso del plazo), debiendo destacar que el vencimiento del plazo previsto para la presentación de las declaraciones juradas correspondientes venció con fecha 24/12/2014 y 12/01/2015, respectivamente, según Calendario de Vencimientos dispuesto por la Resolución Normativa Nº 42/13 (habiendo optado el Agente por el régimen de lo percibido).

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf. Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció con fechas 24/12/2016 y 12/01/17, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales).

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

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

Así, conforme lo viene sosteniendo este Tribunal en antecedentes análogos, el efecto nulificante de un acto presuntamente legítimo, se encuentra estrechamente vinculado con la violación del derecho de defensa del o los involucrados en el procedimiento, colocando a los mismos en situación de franca indefensión, en una posición de debilidad respecto de la potestad del Fisco, lo que no se verifica en la presente causa.

Enunciadas las pautas generales que armónicamente esta Alzada viene conjugando para analizar la procedencia de los planteos de nulidad, compete proceder al tratamiento de los agravios introducidos, por los que los apelantes fundan su posición en la imposibilidad de producir prueba en época del ASPO y en la denegación a la solicitud de prórroga para presentar el mencionado informe.

Cabe adelantar la suerte adversa que deben correr dichos agravios dado que como anteriormente hemos señalado, la procedencia de la nulidad exige la acreditación del perjuicio irrogado al interesado, fundamentalmente la vulneración del derecho de defensa de la parte, esto es el derecho a ser oído, a ofrecer y producir prueba y a obtener un pronunciamiento fundado, todo ello en el marco de un debido proceso legal, circunstancias que no se revelan en la situación planteada por los encartados. Precizando la respuesta al planteo, no puede obviarse que el recurrente presentó descargo con fecha 25/11/2019, ordenándose la apertura de la causa a prueba con fecha 29/01/2020 (fs. 323/326), agregándose la prueba documental (fojas 295/312), y declarando admisible la informativa con los alcances de la Medida para Mejor proveer indicada por el a quo. A fojas 328 la apoderada de la firma agrega los oficios

para confronte (con fecha 17/02/20), acreditando su diligenciamiento con fecha 26/02/20 (fojas 329/343). Tras el cierre del período probatorio de 30 días, mediante Providencia N° 123/20 de fecha 20/04/2020 (fs. 462), se ordenó a fiscalización que proceda “a: 1) *Analizar la prueba documental aportada y glosada a fs. 302/312 como así también la prueba informativa producida, a fin de verificar el cumplimiento de los extremos del informe de la ex Dirección de Técnica Tributaria N° 208/06 realizando los papeles de trabajo pertinentes en los cuales quede reflejado respecto de cada cliente en cuestión si se verificaron los 3 puntos mencionados en el informe señalado, indicando para cada cliente el detalle de los puntos cumplidos o incumplidos, concluyendo qué clientes deben excluirse del ajuste; 2) En virtud del resultado obtenido en el punto anterior, de resultar pertinente, se proceda a rectificar los formularios de rigor volcando las conclusiones arribadas en el Informe Final*” (fojas 559vta./560).

Como consecuencia de dicha labor de auditoría, se rectificó el ajuste originalmente practicado (papel de trabajo de fojas 493/498), modificándose el Formulario R 341 (fojas 504/512).

Ahora bien, ya encontrándose por demás vencido el plazo probatorio establecido, con fecha 16/06/20 la apoderada de la firma requirió una prórroga del mismo (fojas 547/549) y fue rechazado por el juez administrativo según fundamentos de fojas 560vta./561.

Tales hechos develan el pleno ejercicio de su derecho de defensa, no debiendo confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal.

En lo que respecta a la omisión del Fisco de notificar a la empresa sobre su obligación de actuar como Agente de Recaudación, coincido con la Representación Fiscal en cuanto destaca que dicha obligación surge de los artículos 94, 202 y 203 del Código Fiscal (complementándose con los arts. 319 y 320 D.N. Serie “B” N° 01/04 y modificatorias), verificándose que la firma cumple los requisitos de territorialidad y supera los ingresos establecidos por norma para actuar en tal carácter, pesando sobre el Agente la obligación de su inscripción en los regímenes correspondientes ante la Agencia, lo que así voto.

En relación a la falta de afectación del bien jurídico e irrazonabilidad de la imputación por defraudación con relación al período 03/2014, siendo que dicha sanción no fue aplicada en el acto en crisis, corresponde el rechazo del agravio ante la falta de perjuicio alguno.

Ahora bien, debe examinarse el régimen de percepción en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, establecido en concordancia con las pautas del Código Fiscal y la Disposición Normativa Serie B 1/2004 (y sus modificatorias y complementarias), tomando en consideración la naturaleza y alcance de las obligaciones impuestas a los contribuyentes designados como agentes de recaudación.

Tal carácter es asumido por sujetos designados por la autoridad fiscal para cobrar de manera anticipada los impuestos de sus clientes o proveedores en el momento de realizar determinadas transacciones. La obligación tiene su génesis en el momento en que se concreta el hecho contemplado por la pauta legal, y en ese instante, el agente debe realizar la adición o detracción del impuesto correspondiente y luego ingresarlo en las arcas fiscales. Su función es actuar contribuyendo a la recaudación eficiente de los recursos fiscales –lo que no se encuentra debatido por las partes-.

Conforme surge de las constancias de autos (y relata el juez administrativo en el acto apelado), la firma de marras se encuentra inscripta como Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción desde el 01/11/2016 habiendo adoptado el criterio de lo percibido – fojas 63- (siendo de aplicación 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 modif. y complementarias).

Atento a la falta de inscripción del Agente en tiempo propio -en tanto el Fisco constató en base a las declaraciones juradas de ganancias del año 2013 (fs. 240/241), que el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por el contribuyente, resultaron superiores a la suma de \$ 10.000.000-, debió comenzar a actuar en tal carácter a partir del mes de enero de 2014 –lo que no hizo-.

Ello, generó que tras las tareas de auditoría llevadas a cabo se verificara el incumplimiento total de su obligación fiscal como Agente de Percepción (Régimen General) como consecuencia de no haber percibido el tributo en las operaciones comerciales desarrolladas durante el año 2014 de acuerdo a la normativa vigente y al padrón informativo de alícuotas (art. 344 de la D.N. Serie B N°1/2004 y modif).

Por su parte, de las alegaciones traídas a consideración de este Cuerpo, los impugnantes mencionan como defensa que dichos clientes ingresaron en tiempo y forma el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada una de las posiciones mensuales durante las cuales el Agente omitió efectuar la percepción sobre las operaciones llevadas a cabo con aquéllos. A su vez, esgrimen que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de probar los hechos discutidos, habiendo incumplido su obligación de fiscalización (ya que en su base de datos cuenta con

todos los elementos para verificar la inexistencia de deuda).

En este punto, es fundamental destacar que, para liberarse de la responsabilidad del pago de las percepciones omitidas, la carga de prueba inicial recae en el agente. Este debe demostrar que cada contribuyente directo canceló el tributo de manera oportuna, habida cuenta que siendo el recurrente un responsable solidario de esas obligaciones, el pago de la obligación llevada a cabo por aquel extingue la deuda y, por ende, lo exime de la obligación.

Cabe recordar que, por su parte, ARBA, desarrolló su criterio probatorio en el Informe Técnico N° 208/86, advirtiendo que, frente al supuesto de que la omisión provenga de un agente de percepción *“...debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en ese momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio”*. Por ello considera necesario que - para probar que el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo- se demuestre que *“la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía deducir la percepción”*.

Ahora bien, este Tribunal ha considerado que en el caso -agente de percepción- resulta suficiente lograr acreditar el efectivo ingreso del gravamen, en el período objeto de verificación, por parte del contribuyente no percibido – “el cliente”- para liberar de responsabilidad al agente de percepción y así evitar el enriquecimiento sin causa por parte del Fisco derivado de la duplicidad de cobro de una misma obligación a dos sujetos distintos (agente y contribuyente). A mayor abundamiento entiendo que resulta inapropiado pretender que se verifique que el cliente no “tomó” la percepción cuando ella nunca existió (no existe comprobante alguno) y es, justamente, la raíz del problema, así como acreditar la registración de la operación, siendo que ella -la compra o adquisición del servicio- no genera el hecho imponible para el “cliente” (además es extender la cuestión -conducta del agente- a la verificación de una actitud supuestamente delictiva por parte del “cliente” por el ocultamiento de la operación -no la registró contablemente-).

En ese orden de ideas, atento a los agravios esgrimidos y prueba requerida, como así también compartiendo el concepto que fundamenta la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 961 esta Instrucción ordenó la producción de una

Medida para Mejor Proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), tendiente a que ARBA, conforme los datos existentes en su Base de Datos (Host), verifique e informe a este Cuerpo si los contribuyentes detallados (por razón social y Clave Única de Identificación Tributaria) según Anexo I como clientes del Agente de marras por el periodo 2014 (enero a diciembre), sobre los cuales se efectuó ajuste según Formulario R-341 de fojas 580/584 del expediente que: a) Si dichos clientes se encontraban inscriptos (o no) como contribuyentes en la provincia de Buenos Aires en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, y asimismo, si se encontraban incluidos en el padrón WEB en dicho período fiscal. b) Respecto de los clientes que constan inscriptos, se indique si han presentado en tiempo y forma sus declaraciones juradas (DDJJ) y si han abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en concordancia con lo declarado en las mismas. En caso de no registrar pago en alguna posición de dicho período fiscal, especifique si la ausencia del mismo corresponde a que el impuesto declarado arrojó “importe cero (0)” o “saldo a favor del contribuyente”.

De la respuesta obtenida por la Representación Fiscal se constata que todos los clientes detallados en el Anexo I han presentado las declaraciones juradas y efectuado los pagos respectivos (en caso de corresponder), con excepción en el mes de diciembre/2014 de CAGGIANO MAURICIO, aunque respecto del mismo, se verifica que en ese período el Agente no realizó operaciones comerciales (no generándose ajuste alguno).

Por dicho motivo, corresponde hacer lugar al agravio traído, y dejar sin efecto el ajuste oportunamente practicado.

En torno a los intereses resarcitorios y a la extensión de la responsabilidad solidaria, y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, corresponde dejar estos ítems sin efecto, lo que así voto.

POR ELLO VOTO: **1º)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 671/711, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez, como apoderada de “**LA MILLA S.R.L.**” y como patrocinante de los Sres. Diego Bentron, Alexis Bentron y María Olga Guitian Figueroa, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1674/20, dictada con fecha 16 de junio de 2020 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -ARBA- **2º)** Tener por allanada a la firma de marras en relación a las operaciones y montos regularizados en el marco de la R.N. 53/2020 y condonados a su respecto, la multa y los recargos dispuestos en la Disposición recurrida. **3º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar el tributo respecto a la 1ra. Quincena de 01/2014 hasta 2da. Quincena de 11/2014 y para imponer sanciones y recargos. **4º)** Atento a haberse acreditado la inexistencia de deuda en

relación a la 1ra. y 2da. Quincena de 12/2014, dejar sin efecto el acto, tornándose de abstracto tratamiento los agravios vinculados a la aplicación de intereses resarcitorios y a la extensión de la responsabilidad solidaria. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Adhiero al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Adhiero al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 671/711, por la Dra. Analía Alejandra Sánchez, como apoderada de “**LA MILLA S.R.L.**” y como patrocinante de los Sres. Diego Bentron, Alexis Bentron y María Olga Guitian Figueroa, quienes comparecen por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1674/20, dictada con fecha 16 de junio de 2020 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -ARBA- **2º)** Tener por allanada a la firma de marras en relación a las operaciones y montos regularizados en el marco de la R.N. 53/2020 y condonados a su respecto, la multa y los recargos dispuestos en la Disposición recurrida. **3º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar el tributo respecto a la 1ra. Quincena de 01/2014 hasta 2da. Quincena de 11/2014 y para imponer sanciones y recargos. **4º)** Atento a haberse acreditado la inexistencia de deuda en relación a la 1ra. y 2da. Quincena de 12/2014, dejar sin efecto el acto, tornándose de abstracto tratamiento los agravios vinculados a la aplicación de intereses resarcitorios y a la extensión de la responsabilidad solidaria. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.



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°2360-2681/18 "LA MILLA SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33589031-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° 3785 .-