



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 expediente nro 2360-138051/2014 -- “NEXXO ARGENTINO S.A”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-138051, año 2014 caratulado “NEXXO ARGENTINO S.A”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1764) en virtud del recurso de apelación incoado a fojas 1/39 del alcance nº 1 -que corre como foja 1748-, por el Dr. Agustín Juan Amezttoy como apoderado de NEXXO ARGENTINO S.A. y patrocinante del Señor Horacio Fabián Ovejero, quien se presenta por propio derecho contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 556 dictada el 7 de junio de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –ARBA-.

Mediante el citado acto (fojas 1724/1743), se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen Especial de Percepción (Venta de Cervezas y otras bebidas), durante el año 2011 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 3º) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma pesos Cinco mil ochocientos setenta y tres con cincuenta y seis centavos (\$ 5.873,56), y percepciones realizadas y no ingresadas al Fisco (art. 4º) por la suma de pesos sesenta y tres mil veinticuatro con cuatro centavos (\$ 63.024,04), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60%- del Código Fiscal. En el art. 5º se reconocen saldos a favor del agente de recaudación por las posiciones 02/2011, 03/2011, 04/2011, 06/2011, 07/2011, 08/2011, 09/2011 y 10/2011. A su vez, se aplica una multa equivalente al 30% del monto dejado de oblar, y otra sanción del 300% al haberse constatado la comisión

de las infracciones previstas por los artículos 61, 2do. párrafo y 62 inc. b), del citado código (art. 6° y 7°). Finalmente, según lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, en el art. 11° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses, al Sr. Horacio Fabián Ovejero.

A fojas 1766 se adjudica la causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación –Sala II-, para su instrucción.

A fojas 1772 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, constando a fojas 1788/1800 el pertinente escrito de responde.

Por último, se exhorta a la parte recurrente para que presente listado con datos de identificación (razón social y CUIT) de los clientes por los cuales efectuó su ofrecimiento probatorio a fojas 3/36 del alcance 1 -que corre como fojas 1748-, bajo apercibimiento de en caso de incumplimiento, tener por desistida de la prueba antes referida. Vencido el plazo otorgado, la empresa de marras mantuvo silencio a la intimación cursada.

A fs 1806 se hace saber 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° 27/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación y se tiene por agregada la documental y se rechazan por innecesaria para la resolución de la causa la de Reconocimiento de documentacion/Verificacion solicitada. Atento el estado de las actuaciones, se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Los apelantes plantean la nulidad del acto administrativo por haberse dictado con prescindencia de la prueba ofrecida, la que fue denegada con argumentos absurdos. Afirman que el rechazó de su ofrecimiento se realizó argumentando tratarlas como una medida para mejor proveer. Sostienen que el Organismo se encuentra en condiciones de producir esta prueba y determinar si los sujetos computaron o no los conceptos que le son reclamados, si presentaron y pagaron las respectivas declaraciones juradas. Concluyen que se ha violado el debido proceso y afectado el derecho de defensa.

Oponen la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales (posiciones 1 a 10), por haber transcurrido el plazo de 5 años. Plantean que en cuanto al inicio del término se aplican los artículos 3956 y 4027 inciso 3° del Código Civil. Dejan expuesta la inconstitucionalidad de los arts. 159 y 161 del Código Fiscal. Referencian

jurisprudencia.

Manifiestan que no se ha probado que se hubiera omitido percibir, ni constan detalladas las operaciones y/o los clientes incluidos en el ajuste. Critican que el perito no se pronunció respecto de las pruebas ofrecidas, y/o sobre las percepciones computadas por cada uno de los clientes en cada declaración jurada del tributo. Agregan que el Fisco no tiene derecho a cobrar dos veces la gabela y que el único caso en que correspondería la responsabilidad solidaria, es aquel en que pese a no sufrir percepción el cliente contribuyente se hubiera tomado el pago a cuenta. Agregan que es requisito constitucional de las cargas tributarias, la existencia de capacidad contributiva.

Reiteran que ofrecen prueba para probar que los clientes contribuyentes no se computaron las supuestas percepciones omitidas por la empresa.

Requieren que la liquidación de intereses y recargos se limite al perjuicio efectivamente sufrido, conforme a la normativa aplicable. Argumentan que los recargos corresponden desde el vencimiento que tenía el agente de percepción para ingresar el monto percibido, hasta el pago por parte del contribuyente; mientras que los intereses corresponden hasta el vencimiento para la presentación de la DDJJ por parte del contribuyente y no hasta el pago. Afirman que ARBA así lo ha entendido en el informe 208/206 al considerar que hasta el pago transcurren los recargos sin incluir en ello a los intereses.

Manifiestan la improcedencia de la multa alegando que por tratarse de sanciones fiscales tienen naturaleza penal y les resultan aplicables las normas del Derecho Penal, así como sus principios. Citan jurisprudencia. Argumentan que es el Fisco quien debe demostrar que estén presentes todos los elementos constitutivos de la infracción y que no han sido tenidos en cuenta los atenuantes planteados al contestar la vista. Piden la reducción al mínimo legal.

Para el caso de la multa determinada en virtud del artículo 62º del C.F. afirman que la resolución aplica la multa equivalente al 300% sin tratar los argumentos expuestos en la contestación de la vista, ni exponer los motivos por los cuales se fija dicha cuantía. Destacan que se trata de un caso de demora, sin conducta tendiente a engañar al fisco, motivo por el cual solicitan que en caso de ser procedente el hecho de aplicar una sanción, esta sea reducida a su mínimo legal

Cuestionan la atribución de responsabilidad solidaria, en tanto consideran que no puede extenderse al Director respecto a la conducta del agente que omitió percibir, por el gravamen, intereses y recargos. Plantean la inconstitucionalidad de la atribución automática y objetiva de la misma y la aplicación de sanción al director

con sustento en el cargo directivo que ostenta. Entre otros antecedentes, cita la causa "Fisco c/ Raso". Concluyen que en el presente expediente no existe mención alguna a la presunta responsabilidad subjetiva (art. 59 y 274 de la ley 19.549) en la que podría haber incurrido el directivo de la firma.

Subsidiariamente solicitan la compensación del saldo a favor de la firma determinado en la disposición apelada con la deuda por percepciones realizadas y no ingresadas

Ofrecen documental e informativa, hacen reserva de interponer recursos extraordinarios provinciales y del Caso Federal.

II.-. A la hora de contestar los agravios planteados el representante fiscal adelanta que constituyen una reiteración de los planteos esbozados en la instancia de descargo, los cuales han sido analizados y ha quedado demostrada la improcedencia de los argumentos vertidos en su defensa.

Con relación al tratamiento de nulidad, destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Señala que el acto en crisis ha efectuado un relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiendo las circunstancias que dieron origen al ajuste. Aclara que la firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, lo que conlleva una serie de obligaciones que revisten la condición de una carga pública, teniendo éste que probar las causales de exculpación, siendo, en el particular, el ingreso del gravamen por parte de los contribuyentes directos.

Respecto a la restricción del derecho de defensa, no advierte tal anomalía considerando que luego de la presentación del descargo el juez administrativo emitió la Disposición de Apertura a Prueba N°370/17. Transcribe los argumentos volcados por el a quo en el acto apelado en los que analiza las pruebas ofrecidas y remarca que resulta de aplicación el art. 384 del CPCC al caso. Concluye que la nulidad opuesta por la parte apelante descansa más en una disconformidad con el criterio adoptado por el Fisco, que en la validez del acto.

Para los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados en el escrito recursivo, deja sentado que se trata de una cuestión vedada conforme expresa el artículo 12° del Código Fiscal.

En relación con la prescripción opuesta, aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1° de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho

sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia y tras realizar el cómputo del plazo prescriptivo en relación al impuesto, expone que la Disposición apelada ha sido dictada en tiempo útil.

En relación al primer planteo de fondo vinculado al alegado ingreso del gravamen por los contribuyentes directos, destaca que el papel asignado a los agentes de percepción, constituye una carga pública, no siendo de mera forma las obligaciones puestas a su cargo. Agrega que, si el agente de percepción omite actuar y el contribuyente directo ingresa el tributo dentro de los términos legales, el responsable queda liberado del pago de la obligación, debiendo esto ser motivo de prueba.

Atento a ello, y en la búsqueda de la verdad material y el debido proceso, el Fisco abrió la causa a prueba, en carácter de medida para mejor proveer, a fin de demostrar los extremos del Informe N° 208/06 de ARBA. Sin embargo, el agente no logró demostrar el cumplimiento del pago del impuesto por parte de sus clientes.

Respecto a lo alegado sobre la carga de la prueba, destaca que su producción no puede ser trasladada al Fisco, siendo suya la responsabilidad de aportar las causales exculpatorias y en cuanto a la posibilidad del enriquecimiento sin causa 'por el doble ingreso de las percepciones omitidas, cita jurisprudencia.

A su turno, en relación con la aplicación de intereses destaca que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de los fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso del impuesto en término. Su aplicación no requiere prueba de culpabilidad en el accionar del agente, por ello comprobado el incumplimiento, corresponde se apliquen hasta el momento de su efectivo pago.

Con referencia a la aplicación de los recargos, menciona que éstos se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto (artículo 59 del C.F.), y señala que no existe en su aplicación un margen discrecional para la Autoridad de Aplicación, como el en caso de la graduación de las multas.

Con relación a la sanción por omisión destaca que la misma ha sido establecida en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, fruto de la conducta típica desarrollada por el Agente. Esgrime que no resulta necesario dilucidar el grado de intencionalidad, ya que este tipo de figura se verifica por la simple existencia de la

conducta considerada disvaliosa. Refiere a distintos precedentes del Cuerpo. Ratifica que el quantum de la sanción ha sido establecido teniendo en cuenta las constancias del expediente. En cuanto al error excusable, advierte que la firma no ha probado la imposibilidad del cumplimiento de su obligación. Por otra parte, en torno a la aplicación de las normas penales, destaca que el Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos. En virtud de todo lo expuesto, solicita se confirme la multa impuesta.

Por último, en materia de responsabilidad solidaria, recuerda los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

En torno a la declaración de inconstitucionalidad del art. 24 del Cód. Fiscal y la aplicación del fallo “Raso”, señala que la Corte Suprema de Justicia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, a su vez no declaró la inconstitucionalidad de la norma. Confirma tal conclusión citando jurisprudencia relacionada y requiere sean rechazados los agravios traídos.

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 SEFSC N°556 dictada el 7 de junio de 2017 por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Así, de manera preliminar debo señalar, frente al planteo de la Representación Fiscal direccionado –evidentemente– a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte de la recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por esta, 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 la disposición apelada ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva al ajuste practicado, la sanción aplicada y la responsabilidad solidaria extendida por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde tener por satisfecha la señalada carga procedimental, lo que así declaro.

Sentado lo expuesto, debo expedirme con relación al pedido de nulidad del acto recurrido ante el rechazo de las pruebas ofrecidas en instancia de descargo, las que, a criterio de los recurrentes, resultaban determinantes para la resolución de la causa.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada -y más allá del carácter general en que ha sido planteadas las quejas-, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con valoración de los elementos existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, los expuestos por la firma de marras, en su condición de Agente de Recaudación. La prueba propuesta con el descargo ha sido examinada – según el criterio de la Administración plasmado a fojas 1730 y ss..

Por otra parte, debo destacar que el Organismo Recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones a través de la Disposición SEFCS N° 370/2017 (fojas 1697/1703), detallando los medios probatorios que entendió conducentes y dando respuesta y justificación del rechazo de aquéllos que consideró que no, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable o violación de derechos, tal como arguyen los recurrentes.

Es de destacar que el Juez Administrativo posee facultades propias para examinar y dictaminar sobre la procedencia de las pruebas propuestas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten

inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, tal como contempla el artículo 384 del C.P.C.C..

En cuanto a la arbitrariedad denunciada, cabe señalar que el a quo tuvo por agregada la documental, receptó parcialmente la prueba informativa, reconduciendo parte de la ofrecida a través del dictado de una Medida Para Mejor Proveer, con la designación de un Perito a los fines de probar que el sujeto pasivo cumplió de conformidad con los extremos establecidos en el informe 208/06.

A fojas 1731vta., se expone que “...*habiendo dado cumplimiento a la medida para mejor proveer ordenada, con fecha 05 de abril del 2017, la perito de oficio aludida ut supra presentó informe pericial (fojas 1708) y señala, que vencido el plazo probatorio de treinta días hábiles, el cual comienza a computarse desde la fecha de la notificación de la Disposición de Apertura a Prueba N° 370/2017 (fojas 1697/1703), específicamente vencido el plazo el 31/03/2017, no constan en las actuaciones respuestas a los oficios cursados, con lo cual la parte no ha cumplimentado la producción de la prueba informativa a su cargo*”

Por otra parte, cualquier irregularidad ha quedado zanjada con la intimación cursada por este Vocal a fin que la firma de marras identifique los clientes respecto de los cuales pretendía que la prueba se lleve a cabo (que tal como adelanté, fue incumplida por la parte recurrente).

Por ello, la discrepancia que postula el Agente sobre el punto no permite vislumbrar la existencia de vicios que puedan ser considerados como constitutivos del pedido de nulidad que se persigue. De este modo, no advirtiendo vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído no puede prosperar, lo que así voto.

Luego, debo expedirme respecto al planteo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar las diferencias determinadas por el año 2011 (posiciones 1 a 10).

Al respecto, en atención a los argumentos que sustentan a los referidos planteos, corresponde señalar en forma preliminar 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 entonces analizar la posición fiscal más antigua determinada en autos, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían –en principio– las restantes.

Así, siendo que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Régimen Especial de Cervezas y Bebidas Analcohólicas, Jarabes y Concentrados – Actividad 25 y considerando que la posición más antigua ajustada - enero de 2011 - vencía el 24 de febrero de 2011 conforme la Resolución Normativa N° 83/2010, se concluye que de no existir ninguna causal de suspensión o interrupción, la prescripción para determinar y exigir el pago hubiera ocurrido el día 24 de febrero de 2016 y sucesivamente en meses subsiguientes para las demás posiciones.

Sin embargo, dicho plazo resultó suspendido por aplicación con la notificación de la liquidación de diferencias, el día 31 de agosto de 2016 (ver constancias de fojas 1611/1612), 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. del día 24 de agosto de 2016. Por dicho motivo, habiendo sido dictada por la Autoridad de Aplicación la Disposición Delegada SEFSC N° 556 con fecha 7 de junio de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y notificada el día 15 de junio de 2017 (fs.1744), corresponde hacer lugar parcialmente al planteo opuesto por los recurrentes y declarar la prescripción de las posiciones 01/2011 a 10/2011 (con más sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios vinculados a dichos periodos, lo que así voto.

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), durante el periodo fiscalizado la firma de marras se encontraba inscrita como Agente de Recaudación – Régimen Especial de Percepción (Venta de cervezas y otras bebidas), tal como da cuenta la constancia de fojas 1647 (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).

Si bien la firma de marras presentó en los periodos auditados las declaraciones juradas, de las tareas de auditoría llevadas a cabo por la inspección, el Fisco verificó el incumplimiento parcial de su obligación fiscal como Agente de Percepción (Régimen Especial) como consecuencia de: **1)** omisión parcial de declarar base imponible por haber determinado en forma errónea la base de cálculo de percepciones; **2)** errónea aplicación de alícuotas **3)** errónea compensación automática para los periodos 11 y 12 del 2011, por haber compensado por un monto superior a las percepciones compensables y no haber efectuado la compensación automática para los períodos 01 a 10 del 2011.

Ahora bien, como defensa a consideración de este Cuerpo, los impugnantes mencionan que los clientes de la firma 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 esa misma línea *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable el ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327: 1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: “San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI”).

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”, este Vocal dispuso a fojas 1803 que *“Sin perjuicio de las acciones probatorias de las que intenta valerse la parte apelante, que fueron ofrecidas en su recurso de apelación obrante a fojas 3/36 del alcance 1 -que corre como fojas 1748-, de las que me expediré en su oportunidad respecto de cuya admisibilidad y procedencia, con carácter preliminar a ello, resuelvo INTIMAR a la recurrente dentro del plazo de diez (10) días a contar desde la notificación de la presente para que, en el marco de su ofrecimiento probatorio plasmado a fs. 32/34 del alcance 1 -que corre como fojas 1748- Pto. VIII 3, acompañe el listado de clientes con la identificación de razón social y el detalle de los números de Clave de Identificación Tributaria (CUIT) de cada uno de ellos, bajo el apercibimiento de que, en caso de no hacerlo, tener a la parte impugnante por desistida de la prueba antes referida (arts. 36 inc. 1 y 2, 375 y 377 del C.P.C.C.)”*.

Dicha providencia fue notificada a las partes e incumplida por el Agente, habida cuenta que la firma de marras no presentó listado alguno dentro del plazo otorgado para hacerlo. Por dicho motivo, ante el entorpecimiento –por su negligencia probatoria- del procedimiento ante esta Alzada, corresponde aplicar al apercibimiento cursado y tenerlo por desistido de la prueba propuesta en su recurso de apelación.

Tal circunstancia procesal acontecida en esta órbita jurisdiccional, sella la suerte de un modo desfavorable a la parte recurrente. Me refiero, concretamente, a la verificada conducta desinteresada a la hora de acreditar sus dichos, cuando se repara que ha declinado -por omisión- producir la prueba ofrecida, máxime si se tiene en cuenta que en su escrito recursivo puso énfasis en la necesidad de contar con dicha información, cuando remarcó que sus clientes declararon y pagaron el impuesto. Sin embargo, omitió informar el listado de clientes y su debida identificación, a los fines de indagar las circunstancias aducidas en su recurso, tal como se puntualizó.

Así, admitida la necesaria probanza tendiente a avalar su aspiración, no se aprecia el correlativo imperativo del propio interés de la parte, en la medida que se ha frustrado la obtención de tan relevante información en virtud de no haber acompañado el listado de clientes, trayendo como consecuencia, tal omisión procesal, la ausencia de acreditación del hecho invocado como sustento de su postura, motivo por el cual no cabe sino – desde esta perspectiva- convalidar la pretensión fiscal contenida en el Formulario R-341 agregado como parte integrante del acto (fojas 315), lo que así declaro.

Sabido es que, tanto en el derecho tributario como en el administrativo, rige el principio del formalismo moderado a favor del administrado. Sin embargo, tal regla no tiene per se, la virtualidad de convertir a este Cuerpo en tutor de los intereses

particulares ni suplir las obligaciones que a éstos corresponden, máxime cuando como ocurre en autos, la ley ritual contiene una normativa expresa y clara sobre la materia en tratamiento.

En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal en su artículo 96 establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual...”*.

Según esta norma, dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se *“...devengará sin necesidad de interpelación alguna...”* (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. Caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala II “Destilería Argentina de Petróleo S.A”. del 29/12/2016, entre muchos otros).

En lo atinente a los recargos, encontrándose acreditado el incumplimiento a la obligación sustancial de percibir e ingresar los impuestos omitidos, es clara la pertinencia de su aplicación. Establece el artículo 59 del Código Fiscal en su parte 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 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 torno a la sanción por omisión aplicada en base al artículo 61 del Código Fiscal, es de señalar que dicha norma persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

En el presente caso, procede afirmar que el elemento objetivo descripto se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el agente, actuar en carácter de tal, de acuerdo a la confirmación del ajuste expuesta precedentemente.

Respecto al porcentaje aplicado -equivalente al 30% del impuesto omitido- entiendo adecuado el mismo de acuerdo a las consideraciones de la causa.

Y sobre dicha base, recordando la naturaleza penal de las infracciones tributarias (y, en consecuencia, la procedencia de la aplicación de la totalidad de los principios y garantías constitucionales que rigen en el derecho penal), se expuso *“En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder”.*

En consecuencia, deben confirmarse los intereses de ley, los recargos y la sanción aplicada en el quantum establecido, lo que así voto.

En lo tocante a la multa por defraudación, afirman que se trata de un caso de demora, sin conducta tendiente a engañar al fisco, reconociendo con ello la infracción cometida.

Por su parte, en relación con el elemento subjetivo propio de la figura imputada, la Corte Suprema de Justicia Nacional, en el fallo “Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva” (de fecha 27/04/2010), siguiendo el dictamen de la Procuradora Fiscal, expresó respecto del artículo 48 de la Ley 11.683, similar al

artículo 62 inciso b), del Código Fiscal vigente, que *“Del texto del artículo transcripto surge claro que la retención no requiere que sea fraudulenta sino que corresponde la multa por el mero hecho de mantener el particular en su poder los importes que se debió ingresar al Fisco”*.

A mayor abundamiento, no resulta ocioso destacar que la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, citando dicho precedente, en consonancia con el criterio expuesto por la Corte Nacional, sostuvo: *“De idéntica forma se ha pronunciado la Suprema Corte Provincial en distintos precedentes, al expresar que la singular figura de la defraudación del agente de recaudación (prevista en el inc. 'b' del artículo 62 del Código Fiscal T.O. 2011 y ccss. anteriores) se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder, luego de vencidos los plazos fijados para su depósito; sin que sea requisito la concurrencia de maniobras ardidas para lesionar al Fisco, tales como las enunciadas en el inc. 'a' de la norma (conf. causas B. 52.728, 'Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.', sent. de 28-III-1995; B. 53.000, 'Federación Bioquímica Provincia de Buenos Aires', sent. de 30-V-1995; B. 62.652 y B. 62.648, 'Banco de La Pampa', ambas sents. de 30-IX-2009, entre otras)”* [Causa N° 15233 CCALP “Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelacion Fiscal (411)”, Sentencia de fecha 14 de julio de 2016].

Así, afirmó: *“Teniendo especialmente en consideración la jurisprudencia de la Corte Nacional y del Máximo Tribunal Provincial, así como el texto de la norma analizada, es necesario concluir que la figura infraccional sub examine no requiere 'dolo', sino 'culpa', y los planteos vinculados al dolo –y su demostración– no son de recibo. En idéntico sentido, la Suprema Corte expresó que ‘...en la especie, al señalar la actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema Nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa ‘Parafina del Plata’, Fallos 271:297), y solo se expidió respecto de la necesidad de que hubiera dolo para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese ‘fraudulenta’ (causa ‘Usandizaga’, sent. del 15-X-1981; ‘Jurisprudencia Argentina’, 1982-III-388)’ (Causa B. 63.340, “Renault Argentina S.A.”, sent. del 27-V-2015)”*.

Cabe aclarar que las explicaciones brindadas en punto a la conducta desplegada por el agente no extinguen la infracción ya configurada. Más, cuando se verifica del contenido del acto apelado que los periodos recaudados no fueron ingresados durante la tramitación del expediente.

Ahora bien, tomando en consideración como atenuantes: 1) la actitud de la firma de

marras asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, y 2) que presentó las declaraciones juradas, considero oportuno reducir la sanción por defraudación aplicada, estableciendo la misma en el 200% de los montos recaudados y no ingresadas a las arcas fiscales dentro del plazo que tenía para hacerlo (art. 62 inc. b del Código Fiscal), lo que así voto.

Resuelto lo que antecede, debo analizar por último los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

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

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

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los

gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual -por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

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

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 inc. 22 de la Constitución Nacional). Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. S/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural*

(cfme. art. 161 inc. 3 "a' Const. provincial) no puede atar al magistrado", como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe "siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma', no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable" (in re "A., C. A", Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

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

Finalmente, en relación a los saldos reconocidos a favor de la firma de marras, los mismos deberán ser tenidos en consideración y compensados en ocasión de la liquidación final de las diferencias.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 1/39 del alcance nº 1 -que corre como foja 1748-, por el Dr. Agustín Juan Ameztoy como apoderado de NEXXO ARGENTINO S.A. y patrocinante del Señor Horacio Fabián Ovejero, quien se presenta por propio derecho contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 556 dictada el 7 de junio de 2017 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –ARBA-. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias, vinculadas a las posiciones 01/2011 a 10/2011 (con sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios esbozados por dichos periodos. **3º)** Reducir la sanción por defraudación aplicada, estableciendo la misma en el 200% del monto del gravamen defraudado detallado en el artículo 4º del acto apelado. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 11º del acto impugnado. **5º)** Confirmar en lo demás la Disposición impugnada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Comenzando con el análisis de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar que coincido con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por mi Colega Instructor Cr. Crespi, con excepción

de lo referente al tratamiento de la responsabilidad solidaria endilgada en autos.

Tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III, es fundamental destacar que este instituto se encuentra vinculado a quien asume la administración de la empresa, con un fundamento estrictamente recaudatorio.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

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

nacionales e internacionales).

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

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

Que esa función de administración de los bienes de la contribuyente como presidente del directorio, no ha sido discutida por el apelante para el período fiscal involucrado, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Estatuto social y actas de directorio y asamblea de fs. 22/35, 130/139 y 203/211). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Horacio Fabián Ovejero, habiéndose al acreditado su función de administración como principal integrante del órgano que, mediante mandato legal y convencional, se encuentra a cargo de la administración social.

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

mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias 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”.*)

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, en tanto se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que ver los Estados contables de la empresa al 30/11/2010, suscriptos por el Sr. Ovejero de fojas 36/49, con descripción de los pasivos tributarios de la empresa en general (fs. 37), y del concepto vinculado a estos actuados en particular (ver fs. 43).

Tal conclusión se refuerza con la presentación del Sr. Musso, en representación de la firma y por derecho propio, tanto del descargo ante la apertura del procedimiento determinativo y sumarial (vide fs. 1/22 del alcance de fs. 370) y del recurso en tratamiento, describiendo en primera persona la postura de la empresa frente al reclamo fiscal, detallando cuales habían sido los criterios con los que decidió el obrar fiscal de la empresa durante el período objeto de autos.

Asimismo, es el propio Sr. Ovejero quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la firma en el Impuesto a las Ganancias y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (vide fs. 50/51 y 56/77) así como la declaración jurada anual del impuesto de marras (fs. 78/80).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a los efectivos administradores de la empresa de marras.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados,

luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 436/465 por el Dr. Agustín Juan Ameztoy como apoderado de NEXXO ARGENTINO S.A. y patrocinante del Sr. Horacio Fabián Ovejero, quien se presenta por propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6311 dictada el 14 de diciembre de 2015 por la Gerencia de Operaciones Área interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8º del acto impugnado, solo en relación al pago de las sanciones aplicadas. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición impugnada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Analizadas las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar que coincido con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al tratamiento de la responsabilidad solidaria declarada, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Comparto la resolución propuesta, por los fundamentos expuesto por el Vocal instructor y con adhesión a la salvedad

manifestada por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado a fojas 436/465 por el Dr. Agustín Juan Ameztoy como apoderado de NEXXO ARGENTINO S.A. y patrocinante del Sr. Horacio Fabián Ovejero, quien se presenta por propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6311 dictada el 14 de diciembre de 2015 por la Gerencia de Operaciones Área interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8º del acto impugnado, solo en relación al pago de las sanciones aplicadas. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición impugnada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-138051/14 "NEXXO ARGENTINO S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33591054-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° 3786 .-