



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 2360-358021/2011 -- “TRANSPORTES MONTALVAN S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-358021 del año 2011, caratulado “TRANSPORTES MONTALVAN S.A.”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 905) en virtud del recurso de apelación interpuestos a fojas 1/15 del alcance 2 -que corre agregado a fojas 893 - por el Dr. Enrique Luis Condorelli, como apoderado de TRANSPORTES MONTALVAN S.A. y de los Sres. Silvio Gabriel Montalván y Leonardo Antonio Montalván, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5227/14 dictada con fecha 9 de diciembre de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante el citado acto (de fojas 873/884) 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 (Comercialización de Medicamentos), por el ejercicio de la actividad de “Transporte automotor de cargas ncp” (Código NAIIB 602190), durante el año 2009 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 5°) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma pesos quinientos cuarenta y dos mil setecientos noventa y nueve con once centavos (\$ 542.799,11), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60%- del Código Fiscal. En el art. 6° se aplica multa equivalente al 30% del monto dejado de oblar, al haberse constatado la comisión de la infracción prevista por el artículo 61, segundo párrafo del citado código. Finalmente, según lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del

Código aludido, en el art. 8° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses, a los Sres. Silvio Gabriel Montalván y Leonardo Antonio Montalván.

A fojas 907 se adjudica la causa a la Vocalía de la 4ta. Nominación –Sala II- a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerós, para su instrucción.

A fojas 914 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, constando a fojas 915/920, el pertinente escrito de responde.

A fojas 926 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 928 constancia de la contestación mediante PV-2025-17190312-GDEBA-DPTRFARBA.

A continuación 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 la Dra Irma Gladys Ñancufl en carácter de conjuera (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se provee el ofrecimiento probatorio obrante en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la informativa por resultar innecesaria (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado del procedimiento, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- En la presentación efectuada se plantea la nulidad del acto en crisis ante la falta de participación de los contribuyentes directos en el procedimiento, en transgresión de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal y 103 del Decreto Ley 7647/70. Manifiestan que se vulnera el principio de legalidad y el principio de búsqueda de la verdad material. Indican que al obligar al Agente al pago de las sumas determinadas sin que los citados intervengan, se genera el riesgo que se abone dos veces el tributo, ocasionando el enriquecimiento sin causa del Fisco. Citan jurisprudencia.

Oponen la prescripción de las sumas determinadas por aplicación de las normas del Código Civil en lo tocante a la fijación del plazo, el modo de computarlo y las causales de suspensión e interrupción, tomando como sustento la jurisprudencia de la CSJN y SCBA. Afirman que las provincias deben adecuar sus pautas a dicha norma de fondo. Piden la inconstitucionalidad del art. 159 y expresan que no resulta aplicable el art. 161 del Código Fiscal. Referencian jurisprudencia que consideran aplicable. Requieren la prescripción de los recargos establecidos. Citan doctrina y jurisprudencia.

Arguyen que fueron diligenciados oficios a los clientes involucrados en el ajuste a fin de acreditar que habían tributado el impuesto en análisis, por lo que corresponde su exclusión. Cuestiona que la Agencia desestimara la respuesta de aquellos con meras alegaciones generales, sustentando su posición en el Informe N° 208/06, que no deja de ser una opinión unilateral del Ente Recaudador.

Mencionan que el Fisco en base a su sistema informático puede verificar el comportamiento de cada contribuyente directo, para determinar si abonaron el gravamen pertinente, liberando de responsabilidad al agente. Citan los clientes que a su entender deberían detraerse de la determinación fiscal y piden se libren oficios.

Refieren que en relación a la firma INC SA existía un certificado de exclusión que no fue considerado por la inspección en forma arbitraria y a otras respuestas de oficios que deberían haber sido consideradas.

Piden la reducción de la sanción por omisión al mínimo legal y la reducción de los recargos en proporción a la detracción del ajuste.

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

II.- A la hora de contestar los agravios planteados, la Representación Fiscal refuta el pedido de nulidad al señalar que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniéndose inalterable el derecho de defensa del contribuyente y de los responsables solidarios. Agrega que el elemento motivación que los recurrentes mencionan como ausente, se encuentra cumplido en la medida que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado así como la metodología aplicada para el cálculo del ajuste, cuestionamientos que no merecen articularse por la vía de la nulidad. Cita jurisprudencia, y agrega que surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo explayados de manera tal que brindan apoyo a la causa del ajuste, aclarándose que la descripción pormenorizada del procedimiento llevado a cabo para arribar al ajuste propuesto, constituye la descripción de los hechos en que se ha apoyado esta Agencia para concluir en la existencia de diferencias a favor de este Fisco Provincial.

Reflexiona que la interpretación que realizan los recurrentes en punto a la falta de participación de los contribuyentes directos, resulta impropia, en tanto la firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, y por ello, la pretensión de trasladar la carga probatoria de la causal exculpatoria a la Agencia, desvirtúa la esencia misma del régimen en cuestión. Discurre que la firma ofreció prueba informativa dirigida a los clientes con quienes realizaron operaciones, la cual fue

receptada parcialmente, ordenándose a los fines de su análisis, una medida para mejor proveer en el marco de la apertura a prueba a fs. 532/535, rectificándose el ajuste oportunamente efectuado, confeccionando nuevos formularios R-341 (a fs. 861).

Agrega que la firma de marras se inscribió como Agente el 31/03/2009 (fs. 487), presentando las correspondientes declaraciones juradas por los períodos abr/dic-2009 (fs. 488/490 y papel de trabajo de fs. 406), cuando en realidad, debió actuar en tal carácter durante todo el período fiscalizado.

En relación con la prescripción opuesta, aduce que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1º 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, los recargos y la sanción de multa, expone que la Disposición apelada ha sido dictada en tiempo útil.

En lo atinente al ingreso del gravamen por los contribuyentes directos y la detracción del ajuste del impuesto ingresado, aduce que se dictó la Disposición de Apertura a Prueba de las actuaciones, admitiendo la documental aportada y ordenándose la producción la informativa ofrecida. Trae a colación los fundamentos del juez administrativo y las conclusiones obtenidas en relación a los clientes oficiados.

Sugiere que a la Agencia le basta con acreditar que la firma ha omitido actuar como Agente de Recaudación, y es éste quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual no se encuentra acreditado en autos. Cita jurisprudencia.

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.

Por otra parte, en referencia a los recargos, considera improcedente el planteo, atento a que surgen del artículo 59 del Código Fiscal y se aplican en retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento.

Con relación a los diversos planteos de inconstitucionalidad, recuerda que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia por disposición del Art. 12 del Código Fiscal.

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° 5227 dictada con fecha 9 de diciembre de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

Pues bien, antes de comenzar con el tratamiento de los planteos traídos, es de señalar que este Cuerpo ha emitido sentencia en un expediente caratulado a la firma, en su carácter de Agente de Recaudación – Régimen General de Percepción por el año 2010. Dicho ajuste fiscal reviste características similares al que se debate en estas actuaciones (a saber TFABA, Sala I, sentencia del 17/04/2019, Registro N° 2179).

Sentado lo expuesto, debo expedirme con relación al pedido de nulidad del acto recurrido en base a la falta de motivación y a la existencia de irregularidades en el procedimiento, ante la falta de participación en el mismo de los contribuyentes directos (lo que implicaría una violación del último párrafo del artículo 24 del Código Fiscal).

A fin de poder dar respuesta al planteo, cabe traer a colación que dicho art. 24 establece –en su parte pertinente- que *“Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”*.

Sobre el punto, corresponde resaltar que el procedimiento llevado a cabo en el marco del presente expediente no requiere de la citación de los contribuyentes directos (clientes), habida cuenta que la firma de tratas ha sido auditada en su calidad de responsable a partir de su actuación como Agente de Recaudación (Régimen General de Percepción), resultando su responsabilidad derivada de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal. Los diversos vínculos obligacionales implicados resultan autónomos, toda vez que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda tributaria, sin perjuicio de su interdependencia.

No podría darse otra interpretación a las normas en juego, en la medida que los arts. 94, 202 y 203 del Código Fiscal le otorgan herramientas a la Administración a fin de concentrar la recaudación del impuesto en cabeza de unos pocos sujetos -facilitando las tareas de fiscalización- y a la par, no sería lógico que el legislador la obligue a promover el proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores). En ese sentido se ha expedido este Tribunal in re “COMERCIAL CMP SA”, sentencia de Sala II, de fecha 22 de marzo de 2024 (Registro N°3470). Bajo tal entendimiento, no existe vicio procedimental alguno.

Ahora bien, con relación al resto de motivos por los cuales se peticiona la nulidad, coincido con la Representación Fiscal al sostener que la Autoridad de Aplicación ha dado razones suficientes para proceder del modo en que ha conducido el procedimiento, respetando las etapas procesales pertinentes.

Puede argüirse que el juez administrativo ha efectuado la ponderación de los elementos, que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria y que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones. 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, teniendo en consideración que los apelantes comparecieron a estar a derecho (oponiendo las defensas y pruebas que entendieron procedentes).

Por otra parte, no observo violación al debido proceso ni vulneración al derecho de defensa, habiéndose ordenado la Apertura a Prueba del expediente y una Medida para Mejor Proveer que conllevó a la rectificación del ajuste originalmente efectuado.

En virtud de los fundamentos brindados, corresponde rechazar la solicitud de nulidad articulado, lo que así declaro.

Luego, debo expedirme respecto al planteo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar las diferencias de tributo por el año 2009 (por las posiciones 01/2009 a 12/2009), los recargos y sanciones aplicadas.

En atención a los argumentos que sustentan a los mismos, 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 posteriores.

Así, en relación con la posición mensual 01/2009, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 13 de febrero de dicho año (toda vez que el plazo para la presentación de la declaración jurada -Régimen General de Percepción - venció el día 12 de febrero de 2009, según Calendario de Vencimientos dispuesto mediante Resolución Normativa –ARBA– Nº 134/08, Anexo I) y, contrariamente a lo sostenido por la parte apelante, resultó suspendido por aplicación con la notificación de la liquidación de diferencias, el día 24 de enero de 2012 (ver fojas 463/466), en los términos y con el alcance previsto por el segundo párrafo del Art. 3986 del Código Civil (desplazante, en lo pertinente, del Art. 161 del Código Fiscal, a raíz de la invocación efectuada en este punto por la apelante de la normativa de fondo), el cual establece: *“La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*.

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 12 de febrero de 2015. Por dicho motivo, habiendo la Autoridad de Aplicación emitido en tiempo útil la Disposición Delegada SEFSC Nº5227 con fecha 9 de diciembre de 2014, la que fue notificada con fechas 17 y 19 de diciembre de 2014 (fojas 885/890), corresponde rechazar el agravio traído, lo que así declaro.

Ahora bien, con relación al planteo realizado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones (esto es, en opinión del suscripto, 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 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), 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* referenciado 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: 1) reiterar que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial 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; y 2) advertir 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, las mismas razones expuestas en relación con la prescripción de las facultades determinativas, me llevan a aplicar la doctrina judicial citada *ut supra*, 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 vigente a la fecha de las infracciones imputadas [que, en lo pertinente, disponía: *“Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación (...) de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, en el caso de contribuyentes y responsables inscriptos como también en el de sujetos pasivos no inscriptos que regularicen espontáneamente su situación”*], 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 N° 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, corresponde entonces analizar la posición fiscal más reciente ajustada en autos (esto es, 12/2009), toda vez que, de estar prescripta, también lo estarían –en principio– las restantes más antiguas.

En el caso (Agente de Recaudación del Régimen General) el vencimiento de dicha posición fiscal se produjo el 12/01/2010 (conforme calendario de vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 134/08, Anexo I).

Así, en relación con la multa por omisión y los recargos aplicados, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs de dicho día, y venció 12/01/2012, sin que se verifique a su respecto, causal de suspensión o interrupción alguna que haya alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo incoado en este punto,

declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar las multas por omisión y los recargos vinculados a las posiciones mensuales 01/2009 a 12/2009, dejar sin efecto dichas sanciones y la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida para su pago y, por último, declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Respecto a la defensa de los recurrentes, sustentada en el hecho que sus clientes ingresaron en tiempo y forma el tributo omitido de percibir, es fundamental destacar que, para que el Agente se libere de la responsabilidad del pago de las percepciones omitidas, la carga de prueba inicial recae en el mismo. Este debe demostrar que cada contribuyente directo canceló el tributo de manera oportuna, habida cuenta que siendo la empresa de tratas 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.

Sobre este tema, cabe recordar que 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 da fundamento a la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 926 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 2009 (enero a diciembre), respecto de los cuales la parte recurrente solicita prueba en el Recurso de Apelación obrante a fojas 1/15 del alcance N°2 -que corre como fojas 893- 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”.

En base a la respuesta de la Representación Fiscal a dicha medida, se corrobora que todos los clientes detallados en el Anexo I han presentado las declaraciones juradas y efectuado los pagos respectivos (en caso de corresponder).

En relación a CORTEZ HUGO FABIÁN cuya información fue requerida a solicitud de la firma, se constata que respecto del mismo el Fisco no efectuó ajuste alguno en el Formulario R 341.

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuestos a fojas 1/15 del alcance 2 -que corre agregado a fojas 893 - por el Dr. Enrique Luis Condorelli, como apoderado de TRANSPORTES MONTALVAN S.A. y de los Sres. Silvio Gabriel Montalván y Leonardo Antonio Montalván, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5227/14 dictada con fecha 9 de diciembre de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto

apelado en todos sus términos. 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: Llamado a votar en segundo término, debo advertir preliminarmente que comparto in totum la propuesta resolutive de mi Colega instructor, en tanto se ha acreditado en autos la declaración y/o ingreso del impuesto por parte de los clientes de la firma de marras.

A tenor de ello, entiendo inoficioso expedirme sobre los demás agravios planteados por el apelante, lo que así declaro.

Voto de la Dra Irma Gladys Nancuñil: Que por idénticos fundamentos, adhiero a la propuesta resolutive del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, dejándolo así expresado.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuestos a fojas 1/15 del alcance 2 -que corre agregado a fojas 893 - por el Dr. Enrique Luis Condorelli, como apoderado de TRANSPORTES MONTALVAN S.A. y de los Sres. Silvio Gabriel Montalván y Leonardo Antonio Montalván, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5227/14 dictada con fecha 9 de diciembre de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar el acto apelado en todos sus términos. 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°2360-358021/11 "TRANSPORTES MONTALVAN S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33912667-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° 3796.-