



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 2360-330554/2016 -- “DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-330554 del año 2016, caratulado “DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1091) con motivo del recurso de apelación incoado a fojas 796/828 por el Sr. Nahuel Camargo, como apoderado de “DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A.” y como gestor de negocios (art. 48 del CPCC) de la Sra. Yolanda Isabel Capdavielle (cuya ratificación obra a fojas 1093), con el patrocinio letrado del Dr. Hernán O. Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5082, dictada con fecha 6 de junio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (fojas 748/780) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción, durante el año 2013 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 6º) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos doscientos doce mil ochocientos setenta y seis con cuarenta y seis centavos (\$ 212.876,46), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60% del monto de impuesto no percibido y no ingresado- del Código Fiscal. En el art. 7º 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 la Sra. Yolanda Isabel Capdavielle.

A fojas 1094 se hace constar que la causa es adjudicada a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo de del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi y que –en orden a ello– conocerá la Sala II de este Tribunal.

A fojas 1099 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 1100/1108 el pertinente escrito de réplica.

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 el Dr Jorge Saverio Matinata, en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 69/25, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 29/25) y atento el estado del procedimiento, se dispone el tratamiento de las cuestiones de pronunciamiento previo introducidas por la parte apelante y, se llaman “AUTOS PARA RESOLVER” (arts. 122 y 123, de Código Fiscal t.o. 2011).

Y CONSIDERANDO: I.- Tras efectuar una síntesis de los antecedentes del procedimiento y del acto, requieren se declare la nulidad del procedimiento seguido por el Fisco bajo el entendimiento que en el mismo debieron participar los contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (conforme arts. 21 y 24 del Código Fiscal), a los efectos de determinar la verdadera existencia de la omisión antes de efectuar un reclamo al responsable solidario. Arguyen que la solidaridad solo encuentra sustento cuando pueda probarse que el contribuyente directo ingresó el tributo en defecto. Cita jurisprudencia y considera violados el artículo 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y 18 de la Constitución Nacional, por afectar el derecho de defensa y del debido proceso adjetivo.

Opone la prescripción de la deuda determinada y la facultad de aplicar sanciones, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática, sustentándose en diversos criterios sentados por la CSJN y la SCBA. A su vez, alegan que según el artículo 3956 la prescripción comienza a correr desde la fecha del vencimiento de la obligación y conforme el artículo 3986 del mismo código, la prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor y la constitución en mora del deudor, no habiendo ocurrido ninguna de ellas. Efectúa el cómputo del plazo prescriptivo que considera aplicable.

II.- A la hora de efectuar su responde, la Representación Fiscal tras referir que los agravios planteados reeditan los expuestos en instancias anteriores, que ya fueron tratados y resueltos, expone que ante los pedidos de inconstitucionalidad

articulados, se trata de una materia vedada conforme el art. 12 del Código Fiscal.

Con relación a la nulidad requerida por defecto del procedimiento, postula que el papel asignado a los Agentes de Recaudación, constituye una carga pública, de neto corte sustancial. Poseen la obligación de efectuar la percepción del impuesto y luego, el ingreso al Fisco de la suma percibida, dentro del plazo que fija la normativa. Agrega que si pretende eximirse de responsabilidad, debe acreditar que el contribuyente ingreso el tributo dentro de los términos legales, lo que debe ser motivo de prueba.

Añade que al pretender el agente extender el procedimiento determinativo a cada contribuyente con quien realizó operaciones, desvirtuaría el objetivo perseguido con la creación de los regímenes de recaudación, no pudiendo perderse de vista que el Fisco sólo puede chequear del sistema de información la presentación de las declaraciones juradas de los sujetos no percibidos y el pago del impuesto en forma global, no así, si las respectivas operaciones se encuentran registradas en los correspondientes libros contables, circunstancia que requiere del cotejo de la documentación contable que los clientes del agente aporten.

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

III. Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Corresponde que me expida en relación a las cuestiones previas planteadas. De manera preliminar, es dable establecer que, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éste, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden

resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir 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 no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

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 tratasa 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.

Por otra parte, 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).

Asimismo, 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 a los efectos de acreditar los hechos controvertidos entre las partes.

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 2013, los recargos y sanciones aplicadas.

Al respecto, 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 analizar la posición mensual 12/2013. En relación a la misma, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 14 de enero de 2014 (toda vez que el plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente venció el día 13 de enero de 2014, según Calendario de Vencimientos dispuesto mediante Resolución Normativa –ARBA– Nº 57/12), concluyéndose que de no existir ninguna causal de suspensión o interrupción, la prescripción para determinar y exigir el pago hubiera ocurrido el día 13 de enero de 2019.

Sin embargo, dicho plazo resultó suspendido por aplicación con la notificación de la liquidación de diferencias, el día 28/12/2017 (ver constancias de fojas 542/543 y 546/547), 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 13 de julio de 2019. Por dicho motivo, habiendo sido dictada por la Autoridad de Aplicación la Disposición Delegada SEFSC N° 5082, dictada con fecha 6 de junio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (y notificada con posterioridad – con fechas 11, 12 y 14 de junio de 2019 - fs. 781/783), corresponde hacer lugar parcialmente al planteo opuesto y declarar la prescripción de las posiciones 01/2013 a 10/2013 (con más sus accesorios y multas), deviniendo de abstracto tratamiento los agravios vinculados a dichos periodos, lo que así voto.

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

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

A su vez, reparo que idéntico criterio debe sostenerse en relación con los recargos aplicados, toda vez que el Art. 59 del Código Fiscal, vigente a la fecha de consumación de las supuestas infracciones, disponía en lo pertinente: “*El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir -sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados*

sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código (...) Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación y de retención que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.”

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal más reciente ajustada en autos (esto es, 12/2013), toda vez que, de estar prescripta, también lo estarían –en principio– las restantes más antiguas.

En el caso (Agente de Recaudación del Régimen General de Percepción) el vencimiento de dicha posición fiscal se produjo el 13/01/2014 (conforme calendario de vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N°57/12).

Así, en relación con la multa por omisión y los recargos aplicados, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs de dicho día, y venció 13/01/2016, 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 10/2013 a 12/2013, 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.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a la cuestión previa incoada en el recurso de apelación incoado a fojas 950/982 por el Sr. Nahuel Camargo, como apoderado de “DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A.” y como gestor de negocios (art. 48 del CPCC) de la Sra. Yolanda Isabel Capdavielle (cuya ratificación obra a fojas 1093), con el patrocinio letrado del Dr. Hernán O. Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5082, dictada con fecha 6 de junio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias, vinculadas a las posiciones fiscales 01/2013 a 10/2013, sus accesorios y multas. **3)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones y recargos por los meses 11/2013 a 12/2013. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Dr. Ángel Carballal: Llamado a votar en segundo término, corresponde preliminarmente expresar mi adhesión a la propuesta resolutive efectuada y fundada por mi Colega instructor, Cr. Rodolfo Crespi, ello con excepción al tratamiento

otorgado al planteo prescriptivo relacionado con las sanciones (multa y recargos) vinculadas a los incumplimientos constatados por los meses de noviembre y diciembre de 2013.

Con relación a la multa por Omisión (artículo 61, segundo párrafo, del CF), observo que en los términos de los artículos 157, 159, 161 y cctes. del mismo plexo normativo, que regulan la cuestión, el plazo prescriptivo dio comienzo el 1° de enero de 2014 y hubiera expirado el 1° de enero de 2019, aunque previo a ello se produjo la suspensión allí prevista por la notificación de la Disposición de Inicio del Procedimiento determinativo y Sumarial n° 7582/2018, producida el 9 de noviembre de 2018 y luego con el dictado del acto sancionatorio ahora apelado y la interposición del recurso en tratamiento.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”).

En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: *“La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”*. Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme.

Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier

clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

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

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

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada, lo que así Voto.

En cuanto a los recargos, cuya prescripción se pregon, no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para su cálculo el artículo 59 del Código Fiscal, esto es: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código: ... g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el sesenta por ciento (60%). Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice ... Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”.*

Entiendo incorrecto analizar la prescripción de este instituto de manera paralela a la multa por omisión. Más allá de su clara naturaleza sancionatoria, aquel análisis debe correr en línea con la prescripción de las obligaciones cuyo incumplimiento produce su devengamiento de pleno derecho, es decir, la percepción omitida o no depositada. Asimismo, debe estarse al momento en que el recargo termina de nacer (180 días del vencimiento) y a los efectos que sobre los mismos genera la falta de pago de la obligación principal por parte del agente.

Paralelamente, entiendo inaplicable la doctrina pretoriana supra detallada, en eventual relación a los recargos previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, considerando que ni el Código Penal ni el antecedente citado de la Corte Suprema

los mencionan. Consecuentemente, no creo posible a este Tribunal extender vía interpretativa la aplicación sobre los mismos de tan particular doctrina (conf. artículo 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley 7603). En este sentido me pronuncié recientemente en autos "FIBRA PAPELERA S.A", Sentencia del 25/11/2024, Registro 4818 de la Sala III, y anteriormente en autos "GARDEN LIFE S.A.", Sentencia del 19/09/2024, Registro 2556 de la Sala I, entre otras, a cuyas consideraciones me remito.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 950/982 por el Sr. Nahuel Camargo, en representación de la firma "DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A." y de la Sra. Yolanda Isabel Capdavielle, con el patrocinio letrado del Dr. Hernán O. Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5082, dictada con fecha 6 de junio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias vinculadas a las posiciones fiscales 01/2013 a 10/2013, sus accesorios y sanciones (multa y recargos). **3)** Confirmar el acto apelado en las demás cuestiones en que ha sido materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 950/982 por el Sr. Nahuel Camargo, en representación de la firma "DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A." y de la Sra. Yolanda Isabel Capdavielle, con el patrocinio letrado del Dr. Hernán O. Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5082, dictada con fecha 6 de junio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones tributarias vinculadas a las posiciones fiscales 01/2013 a 10/2013, sus accesorios y sanciones (multa y recargos). **3)** Confirmar el acto apelado en las demás cuestiones en que ha sido materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-330554/16 "DISTRIBUIDORA BULONES COIRO S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34180748-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° 3798 .-