



## 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:** “E.L.T ARGENTINA S.A.” - 2360-0045317/13

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0045317 del año 2013, caratulado: “E.L.T ARGENTINA S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/9 del Alcance 2 que corre como foja 717, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en su carácter de apoderado de la firma “E.L.T ARGENTINA S.A.” (CUIT 30-68580799-4) y de los Sres. Francisco Javier Artero Morte y Marco Lahos, así como la Sra. Iris Noemí Prodan, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández; todos contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 2584, que fuera dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 de mayo de 2016. Mediante el citado acto, obrante a fojas 697/710, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada, respecto a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Retención-, durante los meses de enero a junio de 2011. En el artículo 5° se establecieron diferencias a favor del Fisco, por haber actuado en defecto en el carácter mencionado, que ascienden a la suma de Pesos ciento nueve mil doscientos uno con 70/100 (\$ 109.201,70), con más los accesorios previstos en el artículo 96 y los recargos del artículo 59, ambos del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias), calculados a la fecha del efectivo pago.

Asimismo, aplicó por su artículo 6° una multa por Omisión, equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto dejado de oblar, conforme lo previsto por el

segundo párrafo del artículo 61 del Código citado y atribuyó la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma, a los Sres. Francisco Javier Artero Morte, Marco Lahos e Iris Noemí Prodan,(artículo 21 incisos 2 y 4 y artículos 24 y 63 del mismo plexo legal).

Que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 121 del Código Fiscal, a fs. 726 se elevaron los actuados a este Tribunal Fiscal de Apelación, radicándose en la Sala III. A foja 734, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se dio traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, de conformidad a lo previsto por el 122 del Código Fiscal. A fojas 735/740, consta el pertinente escrito de réplica.

A fs. 748 se reasigna la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación y a fs. 751, visto el ofrecimiento probatorio efectuado y proveyéndolo, se tiene por agregada la documental acompañada, y se ordena la producción de la informativa ofrecida por los apelantes, poniendo a cargo de los mismos la confección y diligenciamiento de los respectivos oficios.

En ese marco, acreditado el diligenciamiento a fs. 754/770, lucen agregadas respuestas de algunos de los oficiados a fs. 777/843 y 845/846.

A fs. 844, se dicta medida para mejor proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3), requiriéndole a ARBA/REPRESENTACIÓN FISCAL tenga a bien informar si los proveedores que respondieron a los oficios cursados han presentado declaración jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones enero a junio de 2011 y regularizaron los eventuales saldos deudores declarados.

A fs. 848/853 se encuentra agregada la respuesta solicitada, afirmativa en todos los casos, complementada con copias de registros de la base de teleprocesamiento de datos (HOST) de aquel Organismo.

A fs. 854, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. Nº 65/24). Asimismo, se agrega respuesta al oficio librado a la firma Festo S.A.. Se tienen por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 844 y por agregadas las constancias extraídas de la Base de Datos de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.). Por ultimo, en orden al estado de las actuaciones, se procede al llamado de autos para sentencia (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

**Y CONSIDERANDO:** I.- El apelante comienza su exposición recursiva desarrollando

un breve racconto de los antecedentes de hecho y al objeto del recurso interpuesto.

Seguidamente, plantea que cursó oficios a los proveedores involucrados para que contesten si efectivamente tributaron Ingresos Brutos por las operaciones celebradas con E.L.T. ARGENTINA S.A., y de ese modo lograr exonerarlo de la responsabilidad endilgada.

Es en ese contexto sostiene que muchas de las empresas involucradas contestaron, aunque el Fisco no considero suficiente las respuestas efectuadas de algunas de ellas, logrando la detracción solo de las operaciones con AUSEJO OSCAR y AUSEJO DANIEL SH (SUPER TEC).

Sostiene que más allá de las conclusiones del Informe 208/2006 de la ARBA, lo cierto es que dicho instrumento no deja de ser una opinión unilateral y exclusiva del ente recaudador, situación que entiende lleva a concluir que lo que verdaderamente debe probarse para liberar a "ELT ARGENTINA S.A." es que el proveedor, contribuyente directo del tributo, ingresó en caso de corresponder su propio tributo en la Provincia de Buenos Aires por las operaciones celebradas con el agente, en el periodo en análisis.

En esa línea de defensa, detalla cada una de las respuestas brindadas por las firmas oficiadas, efectúa un análisis de las consideraciones efectuadas respecto de las mismas por ARBA y deja de manifiesto su parecer, pretendiendo su detracción del ajuste practicado.

Solicita el libramiento de nuevos oficios, tanto a las empresas cuyas respuestas fueron objeto de análisis, como así también, a las que no hubieran contestado la requisitoria en instancia anterior.

Solicita la prescripción de los recargos del 60% de las retenciones omitidas, sostiene que el código vigente en el período 2011, no existía norma alguna que regule al mencionado instituto, y que al tener los mismos naturaleza penal conforme "Zielli", "Colorín" "Usandizaga" y otros antecedente que mencionad al momento concluye que ante la ausencia de norma expresa que regule el plazo, corresponde aplicar el art. 62 inciso 5 del Código Penal que estipula un plazo de dos años de prescripción. Concluye que los mismos prescribieron en 2013. Aclara que la modificación producida en el año 2011 mediante la Ley Nº 14.333, que agregó el término "sanciones" a los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, extendiendo el termino así a 5 años, en nada altera la situación ya que la misma opera hacia delante sin tener efecto retroactivo.

De manera subsidiaria peticona la reducción en proporción a la detracción de ajuste.

Respecto de la multa, plantea error excusable. En subsidio manifiesta que habiéndose depositado el monto reclamada por los contribuyentes directos, o teniendo esté últimos saldo a favor, sumado al grado de colaboración exhibida, y habiendo presentado las declaraciones juradas, requiere que se reduzca al mínimo la multa por omisión impuesta, a la que califica de arbitraria.

Finalmente, respecto de la responsabilidad solidaridad, manifiesta su improcedencia, cita el fallo "Raso", sostenido la subjetividad del instituto, violando en caso contrario los artículos 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, agregando que no se vislumbra en las actuaciones el mas mínimo esfuerzo por ARBA, en acreditar al menos sumariamente la existencia de dolo, sino que se la endilga por el simple hecho de integrar la sociedad. Solicita aplicación de los artículos 59 y 274 de la Ley N° 19.550.

Agrega, que en el caso en estudio la situación puntual de los agentes de recaudación en general se agrava aun mas, ya que se trata de la solidaridad de la solidaridad.

Ofrece prueba documental e informativa y hace reserva del caso Federal.

**II.-** A su turno, al contestar el traslado, la Representación Fiscal en primer lugar respecto a los agravios en pos de detraer conceptos del ajuste en crisis, sostiene que la Agencia ha efectuado el procedimiento reglado, garantizando el derecho de defensa del contribuyente y admitiendo la prueba ofrecida por el agente.

Es justamente desde allí, que se dispuso medida para mejor proveer, para que una vez que se produzca e incorpore en el marco de la apertura a prueba, se determine respecto a los proveedores de la firma si corresponde ser excluidos del ajuste, de reunirse los extremos del 208/06 de la ex Dirección Técnica Tributaria. Alega que desde allí se llevo a cabo la rectificación, confeccionándose los nuevos papeles de trabajo de fs 679/681 y 682 y los nuevos formularios R-341.

Seguidamente, efectúa un análisis de las respuestas brindadas por Delfín Group Argentina S.A., Navicon S.A., Poliresinas San Luis S.A. y Weg Equipamientos Electrónicos S.A., dando a conocer su parecer de por qué no corresponde detraer del ajuste a las mismas.

Manifiesta que la carga probatoria se encuentra a cargo de quien alega en tanto constituye el sustento de su defensa, y es el agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de retención, lo cual sostiene, no se ha acreditado en autos. Pretender que la Agencia realice una verificación sobre cada uno de sus clientes, desvirtúa totalmente la esencia misma del régimen en cuestión, alcanzándole con acreditar que la firma omitió actuar como

agente de recaudación. Cita Jurisprudencia de este Tribunal.

En relación a la multa impuesta, la misma ha sido en virtud lisa y llana de la aplicación de la normativa vigente ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las retenciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal. La conducta típica es la mera omisión de ingreso del tributo, tal como lo expresa el artículo 61 segundo párrafo del Código Fiscal.

Por ello, probada la falta de retenciones los períodos fiscalizados resultan procedente la aplicación de la sanción impugnada. Cita Acuerdo Plenario 20/09.

Tampoco es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que este tipo de figurase verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador, el incumplimiento en tiempo y forma de la obligación fiscal, no pudiendo eximirse por el solo hecho de expresar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales de acuerdo a la interpretación del Agente hace de las normas tributarias.

Finalmente, en lo atinente a la atribución de responsabilidad solidaria de los integrantes de la sociedad de hecho, resalta que el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamar la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Explica que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria.

Los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de la culpa cuya ausencia se vislumbra en autos.

Bajo la legislación bonaerense no son deudores subsidiarios, sino ilimitados, y lo que constituye su característica principal es que el fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente.

Resalta que no debe confundirse el marco regulatorio de la estructura y funcionamiento de la sociedad, cuya competencia de regulación sí se encuentra atribuida de manera exclusiva a la Nación, con el instituto de la solidaridad en

materia fiscal, de competencia provincial, en virtud de las facultades que no fueron delegadas a la Nación, conforme artículo 121 de la C.N. Asimismo, explica que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria, los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, en tanto el legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena

Sobre dichos aspectos, cita jurisprudencia de este Tribunal, señalando que en estas actuaciones no se encuentra controvertido el carácter de integrantes del órgano de administración de la sociedad revestido por los sindicados responsables, quienes no han alegado y probado la imposibilidad de cumplimiento que dispone la norma para eximirse de responsabilidad.

Culmina diciendo que de las constancias de marras se acredita el extremo exigido por la ley, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicados responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, no surgiendo de autos constancias de que tal extremo se debió a la culpa exclusiva del ente social. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Respecto a la extensión de la responsabilidad de la sanción aplicada, resalta que solo se llevó a cabo la aplicación del artículo 63 del Código Fiscal. Cita Jurisprudencia de este Tribunal.

En relación a la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, transcribe el artículo 12 del mencionado Código, y en respecto a la invocación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio”, señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, explicando que, en dicha causa, la mayoría, no declaró la inconstitucionalidad de tales normas. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, San Isidro y La Plata.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL C. CARBALLAL:** En atención a las alegaciones efectuadas por la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 2584/16 dictada por ARBA.

**1)** Entrando en las consideraciones vertidas sobre el ajuste efectuado, vale recordar que *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco*

*los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...*" (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012).

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Asimismo, se encuentra fuera de debate al no haber sido objeto de agravio por el apelante, su condición de agente de retención durante el período fiscalizado (artículos 21º inciso 4, 94º y 202º del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección 1 y 4 de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo; siendo obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011).

La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En el mismo sentido *"... que 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 aquél que es responsable del 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").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el Informe Técnico Nº 208/2006 de ARBA, que en sus párrafos pertinentes señala que *"... respecto a los elementos que deberían acreditarse para demostrar que las sumas antes mencionadas fueron ingresadas al Fisco por los contribuyentes directos, podemos citar, a modo de ejemplo, y para el supuesto en que se trate de retenciones no efectuadas, que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada con factura o documento equivalente que*

*reúna los requisitos establecidos en la resolución general 1415/03 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro de IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. Asimismo deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago...”.-*

Sin dudas que, de ser como lo alega el apelante, resultaría inaceptable una arbitrariedad fiscal en la etapa probatoria. Tal obrar fiscal generaría, ignorando prueba aportada u ofrecida sin acción alguna tendiente a su confirmación, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

Sin embargo, esto no lleva a permitir desligar de responsabilidad al agente omisor por el mero hecho de constatar la presentación de declaración jurada de sus proveedores. Ello así, toda vez que en este caso (a diferencia del agente de percepción) es posible realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente. Se realizó aquí el hecho imponible y el importe gravado ha de estar debidamente facturado y registrado en cada caso, como para generar así la posibilidad de probar (ahora sí con la participación de Arba) la declaración y pago del impuesto por el proveedor.

Así las cosas y ante el ofrecimiento probatorio del apelante, se ordenó producir la prueba informativa ofrecida a esos sujetos para que acrediten, no sólo la presentación de declaración jurada y pago por el período fiscal 2011 (enero a junio), sino además la facturación y registración de las operaciones involucradas, tal como lo ofreciera el apelante.

En pos de ello, se dictaron los autos de apertura a prueba y corresponde junto a meritar su producido, proceder a la revisión de las probanzas ya efectivizadas en instancias anteriores del procedimiento y ante este Cuerpo.

Así las cosas y ante la producción probatoria, obran en autos respuestas de las firmas: EXOLGAN SA (fs. 777); NAVICON S.A. (fs. 778) POLIRESINAS SAN LUIS (781/816); DELFIN GROUP ARGENTINA S.A. (817/838), TELLS SRL (fs. 839/843) y FESTO SA (fs. 845/846).

Debe advertirse a esta altura sobre los inconvenientes de las firmas mencionadas para acompañar copia de los asientos contables pertinentes a raíz del tiempo insumido en la tramitación del presente. Tal extremo, entiendo, no puede ser endilgado a la apelante, ni jugarle en contra al momento de evaluar su situación

fiscal, ante el riesgo evidente, reitero, de permitir un enriquecimiento incausado del Fisco.

Distinta es la situación en relación a los proveedores GESTION LABORAL SA, CIEXAI EVENTUALES S.A., y DU PONT ARGENTINA SRL, en tanto se verifica que en instancias anteriores del procedimiento, al producirse la informativa ordenada por el juez administrativo y en tiempo oportuno para la presentación de sus registraciones contables, se les requirió las mismas erróneamente por el año 2010, dirigiéndose a esas operaciones las respuestas que se agregan a fs. 329/437 y alcance de fs. 744. Tal negligencia impide aplicar con ellos el mismo criterio expuesto supra, por lo que corresponderá confirmar el ajuste por las operaciones con estas 3 firmas.

Asimismo, atendiendo a las respuestas brindadas por otros clientes en instancia de descargo que no fueron consideradas por la fiscalización actuante, a fs. 844 se dispuso (en uso de las atribución conferidas por el Decreto Ley 7603/70), como medida para mejor proveer, requerir a la Agencia de Recaudación que informe respecto a FLAMIA SAICIYA, WEG EQUIPAMIENTOS ELECTRONICOS S.A., EXOLGAN CONTAINER TERMINAL; NAVICON SA, POLIRESINAS SAN LUIS y DELFIN GROUP ARGENTINA S.A., para que informe si dichos clientes han presentado las DDJJ para las posiciones enero a junio 2011 y regularizado los eventuales saldos deudores declarados.

A fs 848/853 se encuentra agregada la respuesta solicitada y brindada por Representación Fiscal, complementada con constancias obtenidas del sistema de teleprocesamiento de datos de la propia Agencia en relación a los proveedores TELLS SRL y FESTO SA.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *"...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad..."* (fundesi.com.ar/la-cargadinamica-de-la-prueba-y-los-Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), considero que la prueba aportada la cual no ha merecido tacha de adulterada o ilegal, tiene un correlato contable y documental, que permite detraer del ajuste sus importes. En este sentido se analizó la información aportada por los proveedores con motivo de la circularización durante el procedimiento determinativo y se confrontó con la información de la base de datos de la ARBA.

En tal sentido se concluye que procede descontar de la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos omitido de retener y contenida en la resolución recurrida, las operaciones efectuadas con los ocho (8) proveedores detallados en el

considerando anterior, lo que así declaro.

**2)** Respecto a los agravios planteados en relación a la **multa** impuesta (artículo 61 del Código Fiscal) y atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena, corresponde dejar la multa sin efecto por tales omisiones, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICESA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Por lo demás, para aquella porción subsistente de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, resalto -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313, 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo expresado por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... *requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....*”. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante parte del año 2011 en casi todas sus operaciones.

Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto

que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

**3)** En cuanto a los **recargos** previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, cabe advertir que a pesar del texto de la norma, no han de perseguirse en relación a aquellos ajustes que se dejan sin efecto por el presente pronunciamiento.

Atendiendo a la naturaleza represiva del Instituto, los recargos devengados en autos de conformidad a lo establecido por el Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena, ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890 (conforme criterio sentado en Sala I en “XEROX ARGENTINA ICESA”, Registro N° 2277, reiterado en “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas del 02/03/2021, entre muchas otras, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

En lo atinente a la prescripción alegada con relación a esta sanción, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte. El apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Penal, ya que recién en el año 2011, con la sanción de la Ley 14.333 y su modificación al art. 159 del Código Fiscal (t.o 2011) se estableció una prescripción abarcativa para todas las sanciones normadas en dicho Cuerpo legal.

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por el quejoso, considero que dicho planteo deviene abstracto en autos, ya que la temática abordada por la Ley 14.333 entre otras, conforme surge de su letra y fundamento estaba direccionada a otro tipo de sanciones formales. Al efecto, el texto de los fundamentos de ley reza “...*Las modificaciones propuestas tienden a readecuar las previsiones actualmente contenidas en el Código Fiscal, en materia de clausura y decomiso...*” y agrega “...*Se regulan de manera expresa distintos aspectos vinculados con la prescripción en materia sancionatoria, para los casos de decomisos y clausuras, y se precisan aspectos atinentes a la reanudación del cómputo de la prescripción cuando ha operado su suspensión*”.

Tal motivo me llevan a desechar los argumentos del quejoso, ya que al momento de evaluar el tipo infraccional (incumplimiento del deber de retener para los períodos enero a junio de 2011) no sólo estaba vigente el Código Fiscal que establecía la sanción en su artículo 59 “in fine”, sino que además el artículo 159 del Cuerpo citado establecía en su parte pertinente: “*El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o*

*materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible”.*

Por su parte la modificación normativa estableció: *“El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales...”.*

Que lo descripto brevemente no puede llevar al vacío legal que alega el recurrente, ya que en la descripción arriba señalada no se vislumbra tal, al contrario una interpretación armónica recurriendo a las fuentes del derecho me llevan a opinar que la modificación operada con la Ley 14.333 fue comprensiva de todas las figuras legisladas por el Código Fiscal, máxime cuando de sus propios fundamentos se desprende tal fin. Más que hablar de “llenar un vacío legal” representa una “mejora en la técnica legislativa” adoptando una terminología comprensiva de los distintos supuestos sancionatorios previstos por la Ley.

Para mí entender la figura de los recargos, unida a la obligación principal de la retención omitida, no escapa a las prescripciones del art. 159 2do apartado del C.F. al momento de omitirse por parte del Agente de Recaudación la retención debida, ya que quedan comprendidos dentro del concepto de multa, a los fines de normatizar en materia de prescripción.

Además de lo expuesto supra, 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, harásurgir –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 setenta por ciento (70%). 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”.*

Como vemos, es 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. 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.

Cabe advertir además, que en tiempo útil se produce la suspensión prevista por el artículo 161 de aquel, con el dictado del acto recurrido en esta instancia.

No pierdo de vista 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.

Sin embargo, en 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, 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).

Así dejo plasmado mi Voto, declarando que no se encuentran prescriptos los recargos establecidos en el acto en crisis, debiendo mantenerse su aplicación aunque solo respecto del reclamo subsistente sobre las retenciones omitidas.

**4)** Finalmente, en lo que respecta a la **responsabilidad solidaria**, instituto vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es 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 la administración tributaria ni la justicia.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA 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 del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Estatuto fs. 23/33 y actas de asamblea y directorio a fs. 36/73 y 77/82. Merece agregarse 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”.

Además, 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 en autos la solidaridad tributaria.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, 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/ 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), 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 puediendo 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 subrayado me pertenece).

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 aplicar esta nueva doctrina, en relación al Sr. Lahos Marco, respecto de quien no existe elemento alguno en autos, que fundamente la atribución subjetiva, en los términos planteados por la propia Suprema Corte, al no acreditarse su participación efectiva en la administración de la firma.

Paralelamente, muy distinta es la situación de los Sres. Francisco Javier Artero Morte e Iris Noemí Prodan, sobre quien considero inaplicable la doctrina pretoriana supra referenciada, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo, con

conocimiento e intervención directa en la administración de la empresa, en materia impositiva.

Sobre el Sr. Artero Morte, basta con observar su firma en el Balance General de la empresa al 31 de agosto de 2011 (fs. 83/119), conteniendo una precisa descripción de activos y pasivos tributarios (fs. 102 y 104).

Por su parte, también se observa que la Sra. Prodan se presenta por su propio derecho, tanto en descargo ante el inicio del procedimiento determinativo y sumarial, como en el recurso bajo tratamiento, describiendo en primera persona con total conocimiento de causa, por qué no se practicaron las retenciones reclamadas (como clara decisión empresaria, ensayando distintas explicaciones y fundamentos de naturaleza jurídica, y administración tributarias) e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

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 al Sr. Artero Morte y la Sra. Prodan.

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 más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de hecho, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos, lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria, asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a 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. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

**5)** Finalmente en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna.

**POR ELLO, VOTO:** 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/9 del Alcance 2 que corre como foja 717, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en su carácter de apoderado de la firma “E.L.T ARGENTINA S.A.” (CUIT 30-68580799-4) y de los Sres. Francisco Javier Artero Morte y Marco Lahos, así como la Sra. Iris Noemí Prodan, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández; todos contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 2584, que fuera dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 de mayo de 2016. 2°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. 3°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Lahos Marco y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas en los artículos 6° y 8° del acto, respecto del Sr. Francisco Javier Artero Morte y la Sra. Iris Noemí Prodan. 4°) Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio resolutivo adoptado por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (ausencia de responsabilidad del agente frente al tributo cancelado por los contribuyentes directos del gravamen, aunque, limitando tal solución, en función de las probanzas rendidas en autos, a las operaciones celebradas con los proveedores: “FLAMIA SAICIYA”, “POLIRESINAS SAN LUIS”, “NAVICON SA”, “DELFIN GROUP ARGENTINA SA” y “WEG EQUIPAMENTOS ELECTRONICOS SA”), **2** (confirmación parcial de las multas por omisión aplicadas) y **5** (reserva del Caso Federal) del Considerando III de aquél; lo que así declaro.

Debo aclarar, en relación con la adhesión parcial al **Punto 1** del voto de la Instrucción, que disiento respecto de los restantes proveedores por considerar que no ha sido demostrado de que hayan ingresado el impuesto correspondiente a las operaciones involucradas relevando de tal modo de la responsabilidad al agente de retención por no haber actuado en tal carácter. en virtud de que: **a)** el proveedor “EXOLGAN CONTAINER TERMINAL”, sostuvo en su respuesta (recibida en esta instancia recursiva; ver fojas 777) que no poseía la documentación solicitada habida cuenta el tiempo transcurrido, por lo cual, no aporta las constancias de los registros contables de las operaciones involucradas; **b)** las empresas “TELLS SA” (fojas 839/842) y “FESTO SRL” (fojas 845), en sentido similar, aludieron en sus respuestas a la ausencia de documentación –parcial o total– habida cuenta del tiempo transcurrido, por lo que tampoco se obtuvo información adicional suficiente que permita su evaluación.

Cabe aclarar que, en la etapa de descargo (año 2015), tampoco se obtuvo información alguna de parte de las tres empresas mencionadas, siendo que “EXOLGAN CONTAINER TERMINAL” y “FESTO SRL” no respondieron a los oficios librados y “TELLS SA” no fue oficiada. Atento ello, entiendo que la ausencia de documentación contable –veraz– en virtud del tiempo transcurrido no es un elemento sustancial a tener en cuenta para eximir de responsabilidad a la apelante.

Al respecto, estimo oportuno recordar las condiciones probatorias que este tribunal ha considerado necesarias en relación con los agentes de recaudación y, en el particular, para los obligados a actuar como agentes de retención. A tal fin reproduzco lo sostenido (entre otras) en la Sentencia dictada el 25 de noviembre de 2024 en autos “BARI S.A.C.I.I.T.”: “Por lo demás, cabe resaltar al respecto, que si bien este Tribunal hace tiempo ha acudido a la las cargas dinámicas de la prueba a fin de efectuar el reparto correspondiente (entre el agente apelante y el Fisco), asumiendo distintas medidas para mejor proveer a fin de arribar a la verdad material de los hechos alegados (ello, conforme la evolución que ha experimentado su jurisprudencia a partir de la familia de fallos que propiciara el precedente “Astrazeneca S.A.” –Sentencia de Sala II de fecha 15 de octubre de 2015, Registro No 2139–, que resultara consolidada en autos “Bozzi, Gustavo Leonardo” – Sentencia de Sala I de fecha 5 de febrero de 2019, Registro N° 2164– y “Transportes Montalvan S.A.” –Sentencia de Sala I de fecha 17 de abril de 2019, Registro N° 2179–, entre muchos otros), no menos cierto es que ello ha sido en los casos de agentes de percepción, en los cuales la naturaleza de los extremos a acreditar (la oportuna declaración y cancelación del impuesto por parte de los contribuyentes directos del gravamen) son diversos a los presentes y, por ello, justifican tales medidas de instrucción (resueltas con fundamento en la información que consta en la base de datos de la propia ARBA).

En este último sentido, no resulta ocioso advertir que, dadas las particularidades del régimen de retención y su relación inmediata con la operación que forma parte del hecho imponible configurado, resulta lógico exigir a su respecto, no sólo la acreditación de la declaración y cancelación del impuesto por parte de los contribuyentes directos en los períodos determinados, sino también, además, la facturación y registración de la operación que debió ser objeto de recaudación en la fuente. Todo, insisto, en relación con los períodos correspondientes.

En efecto, tal como ha advertido este Tribunal, en estos casos (a diferencia de los vinculados al régimen de percepción) es posible y necesario realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente, toda vez que el hecho imponible se ha configurado y el importe gravado, en consecuencia, debe estar debidamente facturado y registrado en cada caso, posibilitando así la acreditación de la

declaración y pago del impuesto por parte del proveedor.”

Aclarado ello, en relación con la prescripción planteada contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar los recargos al agente (**punto 3**), advierto –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo incoado– 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”, Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), 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) señalar 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, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

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

En este marco, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal 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.

Al respecto, he sostenido en diversos precedentes (ver por todos “Laboratorios

Bernabo S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 26 de diciembre de 2023, Registro N° 4679) que, en el caso de los recargos, el cómputo del plazo –bienio– debe hacerse a partir del vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas determinativas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales comprometidas en autos (desde las 24 Hs. de dicho día).

Así, corresponde analizar la posición fiscal más reciente ajustada (en el caso, la 2Q 6/2011) toda vez que, de hallarse prescripta, también lo estarían –en principio– las restantes más antiguas.

En este marco, cabe entonces destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), el vencimiento de dicha posición fiscal se produjo el 12/7/11 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 83/10).

Así, 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 el 13/7/13 sin que se verifiquen a su respecto, ni en lo relacionado con las restantes posiciones fiscales más antiguas, causales de suspensión o interrupción que hubieren alterado su curso.

Consecuentemente, corresponde hacer lugar al planteo incoado en este punto, declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos vinculados a las posiciones fiscales 1Q 1/2011 a 2Q 6/2011 y dejar sin efecto dichas sanciones (previstas en el Art. 59 Inc. “f” del Código Fiscal) y la responsabilidad solidaria extendida para su pago (contemplada en el Art. 63 de dicho código), declarando de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (**punto 4** del Considerando III del voto precedente), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma “E.L.T. ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Francisco Javier Artero Morte y Marco Lahos, y por la Sra. Iris Noemí Prodan, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2584/16, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de acuerdo con lo expuesto en el Punto 1 del presente voto. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos vinculados a las posiciones fiscales 1Q 1/2011 a 2Q

6/2011. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Lahos Marco, Francisco Javier Artero Morte e Iris Noemí Prodan. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y multas por omisión sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que adhiero a la solución propuesta por el Cr. Rodolfo Crespi, conforme los antecedentes de hecho y de derecho que han sido referenciados en su voto. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en su carácter de apoderado de la firma "E.L.T. ARGENTINA S.A." y de los Sres. Francisco Javier Artero Morte y Marco Lahos, y por la Sra. Iris Noemí Prodan, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Luciana Fernández; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2584/16, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de acuerdo con lo expuesto en el Punto 1 del presente voto. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos vinculados a las posiciones fiscales 1Q 1/2011 a 2Q 6/2011. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Lahos Marco, Francisco Javier Artero Morte e Iris Noemí Prodan. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y multas por omisión sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, 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:** "E.L.T ARGENTINA S.A." - 2360-0045317/13

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-27395832-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4952.