



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:** INLEG-2025-28916284-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Lunes 18 de Agosto de 2025

**Referencia:** “ADDECO RECURSOS HUMANOS SA” 2360-0453538/17

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0453538 del año 2017, caratulado: “ADDECO RECURSOS HUMANOS SA”.

**Y RESULTANDO:** Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/27 del Alcance 10 que corre como fs. 726, por el Dr. Juan Rafael Astibia, en carácter de apoderado y letrado patrocinante de la empresa “ADDECO RECURSOS HUMANOS S.A.” y de los Sres. Herve Antoine Pollet y Patricio Dewey, y como gestor procesal del Sr. Iker Barricat Beascochea (ratificación de este último efectuada a fojas 1 del Alcance N° 11 que corre como fojas 728); contra la Disposición Delegada SEFSC N° 13712, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de diciembre de 2019.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 692/723, el Fisco determinó las obligaciones de la empresa de referencia (CUIT 33-66181499-9), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), por la omisión de efectuar percepciones correspondientes al año 2014, ascendiendo el reclamo a la suma de Pesos doscientos setenta y un mil setecientos sesenta y seis con 81/100 (\$ 271.766,81 la que se deberá abonar con más los intereses y recargos previstos en los artículos 96 y 59, respectivamente, del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias).

Asimismo, aplicó una multa del cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto omitido, por haberse constatado la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo

61, segundo párrafo, del citado Código.

Finalmente, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Herve Antoine Pollet y Patricio Dewey e Iker Barricat Beascoechea, conforme lo normado por los artículos 21 incs. 2 y 4, 24 y 63 del mismo plexo normativo.

A fojas 735 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 737, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación y la consecuente radicación en la Sala III.

A fojas 741, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corrió traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto (artículo 122 del Código Fiscal), cuyo escrito de réplica se encuentra agregado a fojas 775/788.

A fojas 789, se proveyó el ofrecimiento probatorio, teniéndose por cumplida la documental en poder de terceros, y en relación a la informativa ofrecida se la reconduzco como medida para mejor proveer en el marco de las facultades otorgadas por los artículo 15 y 20 inc. a) apart. 3, del Decreto-Ley 7603/70 librándose oficio a ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL para que en el plazo de sesenta (60) días, informe si los clientes del contribuyente que integraron el ajuste – detallados en el Anexo I del despacho que lo ordena-, han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2014.

Por último, a fs. 803 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. N° 65/24). Asimismo, con el escrito agregado a fs. 792/802 se tiene por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 789 y, atento al estado de las actuaciones, se llama autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- En su escrito recursivo, la firma recurrente previo a exponer sus agravios, relata brevemente los antecedentes que precedieron al acto que cuestiona.

1) Comienza oponiendo la nulidad por entender en primer lugar la manifiesta lesión y afectación en el caso concreto en su derecho de defensa por cuanto las actuaciones administrativas han sido instruidas y tramitadas en una delegación de ARBA radicada a 400 km de distancia del domicilio fiscal declarado, dificultando con ello la posibilidad de ejercer plenamente de su derecho de a la participación del trámite administrativo. Sostiene que podría haberse radicado en Avellaneda o La Plata,

donde no les resultaría tan costoso en términos de tiempo y dinero y les hubiera permitido ejercer su derecho de defensa, ya que afirma no haber podido tomar vista efectiva a los efectos de presentar el descargo administrativo, y no haber tenido acceso a las actuaciones, la información y documentación allí incorporada, limitándose a la inspección actuante y los requerimientos de información cursados por ARBA.

Agrega que durante la instancia probatoria intervino el departamento de Inspecciones de Dolores, lo que claramente le supuso una mayor complicación en cuanto a la remisión de los oficios a diligenciar, la entrega de sus acreditaciones y el envío de las respuestas, la exorbitante distancia supondría una afectación en los plazos exigidos concedidos para la prestación de los oficios a confronta, el retiro, la presentación de las constancias de su diligenciamiento y en su caso el pedido de nuevos oficios reiteratorios.

**2)** Seguidamente en el recurso en análisis la parte apelante opone la excepción y defensa de prescripción para reclamar y perseguir el cobro del reclamo determinado para el período fiscal 2014, así como de los accesorios, por haber operado el plazo de prescripción quinquenal previsto en el Código Civil. Entiende que son inválidas por inconstitucionales las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, siendo inaceptable lo dispuesto por los artículos 157 a 161 del Código Fiscal. Efectúa un análisis del Código Civil vigente a la fecha de dictado del acto en crisis y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

Afirma, en este punto, que la pretensión de ARBA de aplicar las normas del Código Fiscal provincial contradice de manera directa y frontal la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires. Cita, entre otros, los fallos de la CSJN "Filcrosa" (326:3899), "Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés" del 01/11/2011, (F. 391.XLVI), "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrmann, Alejandro Enrique s/apremio" del 11/02/2014 (M.804.XLVIII) y "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal" del 06/12/2011, (G.37.XLVII).

Así, observa que en el caso en concreto y siguiendo los artículos del Código Civil, las facultades del Fisco para exigir la deuda que se reclama respecto al período fiscal 2014 se encontraba prescripta a la fecha de la notificación de la disposición que recurre, esto es con fecha 17 de diciembre de 2019, por haber transcurrido más de cinco años contados desde el vencimiento en que debería eventualmente, haberse cumplido las obligaciones reclamadas.

Además, considera que ha operado el plazo bienal de prescripción dispuesto por el

artículo 62 inciso 5 del Código Penal de la Nación, que entiende aplicable a la multa y los recargos impuestos. Invoca también la prescripción de la responsabilidad solidaria con fundamento en las disposiciones del artículo 4037 del Código Civil, que dispone dos años.

**3)** Alega la ausencia de perjuicio fiscal alguno, en tanto los clientes dieron oportuno cumplimiento al pago de su propio impuesto. Sostiene que el organismo tiene todo para producir la prueba y determinar si los sujetos respecto a los cuales atribuye a esta parte solidaridad, computaron o no los conceptos que se reclaman a este contribuyente y si presentaron y pagaron las respectivas declaraciones juradas, violando con ello la expresa normativa que le impone a ARBA el deber de establecer la verdad ejerciendo sus facultades – deberes de fiscalización, por cual no solo no se hace cargo, según la parte apelante- de la prueba obrante sino que además prescinde de la verificación de la ofrecida.

Manifiesta que el gravamen lo ingreso el contribuyente al Fisco y si le exige solidaridad estaría recayendo en un enriquecimiento sin causa.

Esgrime que ARBA, ha soslayado la certificación contable acompañada como prueba documental y se corroboraría la improcedencia del ajuste respecto de los clientes allí involucrados, habiéndose dado cumplimiento al Informe 208/06, solicitando se considere la prueba acompañada y producida. Cita jurisprudencia.

Se queja de la incorrecta existencia de diferencias a favor del fisco como consecuencia de una indebida devolución de percepciones mediante emisión de notas de crédito, ya que entiende haber obrado conforme la Resolución Normativa N° 10/08.

Rechaza el régimen obligacional al que es sometido, cuestiona la legitimad jurídica de la Disposición Serie B 01/2004, cuestiona su aplicabilidad y constitucionalidad.

**4)** Se agravia de los accesorios, sostiene en primer lugar que no hay impuesto dejado de ingresar que genere los mismos. Respecto de la multa por omisión sostiene que no deben ser aplicada por inexistencia de mora culpable, faltando con ello el elemento subjetivo, supuesto requerido para su procedencia. Cita jurisprudencia.

**5)** Exhibe que la aplicación de la multa, resulta improcedente por falta de perjuicio. Las sanciones pretendidas revisten naturaleza penal y para que ellas sean procedentes, debe acreditarse tanto la existencia del elemento objetivo como subjetivo del tipo penal, cuestión que a su entender no se encuentran probados en autos. Deja planteado error excusable. Cita jurisprudencia.

Con relación a los recargos, cita el precedente de “Parafina del Plata S.A.”, de la CSJN y que por revestir naturaleza sancionatoria le resultan procedentes los principios de derecho penal y por consiguiente para que resulten aplicables es necesaria la concurrencia de elemento objetivo y subjetivo. Resultando improcedente por inconstitucional por falta de razonabilidad y arbitraria. Cita jurisprudencia de la CSJN.

6) De la lectura de los agravios referidos a la responsabilidad solidaria, se desprende como primera cuestión la improcedencia e inconstitucionalidad de la atribución de responsabilidad solidaria efectuada, por ser contraria a normas de fondo que rigen en lo partícular a las personas jurídicas. Citan el fallo de la SCBA: “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros. Apremio” en defensa de su postura en la que considera improcedente no solo extender la responsabilidad en forma automática a los directores, por su sola condición de tales.

Revelan que para que proceda la extensión debe observarse los requisitos de existencia de un incumplimiento de los deberes a cargo de director, apoderado, administrador y/o representante y la imputabilidad del incumplimiento a título de dolo o culpa, como ello no se acredita en las actuaciones solicita se deje sin efecto.

Critica que la responsabilidad que se pretende endilgar afecta el principio de capacidad contributiva, por entender que la aptitud económica de los miembros del directorio no es la misma que la de ADDECO.

Ofrece prueba documental en poder de terceros e informativa. Hacen reserva del caso federal y constitucional.

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido advirtiendo que el conteste se realiza sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID-19, razón por la cual, se limita a los agravios expuestos en las piezas recursivas y el acto y/o documentación que se encuentra en el sistema de trazabilidad de la agencia.

Adentrándose con el responde a los agravios traídos, considerando los planteos de nulidad, alega su improcedencia respecto de la errónea valoración de la prueba. Señala que se ha respetados las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniendo inalterable el resguardo el derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular defensas que entendían hacían a su derecho, las que han sido articuladas oportunamente por esa agencia, analizadas y abierto a

prueba. Finalmente remarca que no hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

Continúa, manifestando que en lo referente al alegado rechazo de la prueba,, la Agencia mediante Disposición N° 5320/2019, dispuso la apertura a prueba resolviendo que una vez que la misma fuera producida, mediante la realización de Medida para Mejor Proveer, se analice a fin de constatar el cumplimiento de los extremos que estable el Informe 208/06. Como resultado del informe llevado a cabo, se procedió a rectificar el ajuste incoado a través del formulario de Ajuste R-341.

Agrega que el apelante basa su defensa en pruebas ya producidas y analizadas, sin adjuntar nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones arribadas, limitándose a cuestionar la falta de consideración de la prueba agregada una vez vencido el plazo del periodo probatorio y denunciando el excesivo rigor formal. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Es en ese sentido que considera carente de sustento los argumentos formulados por el apelante y solicita de rechacen.

Con relación al tratamiento del planteo de prescripción opuesto, expone que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr, en el caso de los agentes de recaudación, desde el 1° de enero siguiente al que se refieran las mismas.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2015, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio SEATYS N° 13712/19 que contiene la intimación de pago, en fecha 17 diciembre de 2019 (fojas 2533/2536), operó la suspensión del

término de prescripción prolongándose hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia. Idéntica situación replica para la prescripción de la multa alegada por la quejosa. Cita antecedente de este cuerpo. Concluye que dichos planteos prescriptivos no pueden prosperar.

Respecto de la prescripción para aplicar la multa para el periodo fiscal 2014, iniciado el cómputo el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es el 1° de enero de 2015, dicho plazo se encuentra suspendido desde el dictado de la Disposición Delegada y hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia que confirme total o parcialmente la sanción. Lo mismo se aplica para los recargos.

En lo atinente a la alegada aplicación de la teoría de la carga dinámica de la prueba, a fin de acreditar el ingreso del tributo por los contribuyentes directos, por entender que la Agencia se encuentra en mejores condiciones para dicha comprobación, sostiene que no cuenta con la posibilidad de constatar el efectivo ingreso del tributo de los clientes señalados por la firma, entendiendo que la presentación de declaración jurada en calidad de contribuyente directo, no pueden identificar qué operaciones se incluyen en las mismas en tanto el impuesto sobre los ingresos brutos se liquida globalmente para el período, resultando necesario el análisis de los ingresos de cada cliente en particular, a fin de verificar si las operaciones cuyas percepción se omitió, fue incluida en la liquidación y pago el tributo por parte del contribuyente no percibido.

Agrega que en virtud de lo normado por el 113 del Código Fiscal, en materia de determinaciones de oficio, pesa sobre el agente producir la prueba necesaria a fin de acreditar los extremos que avalan la postura, dejando constancia que el momento procesal oportuno ha sido posible que aporte y produzca la misma, y que haya sido valorada, resultando evidente la Insuficiencia probatoria en tal sentido. Cita precedente de Sala II.

Recuerda que los agentes están sometidos a un régimen legal especial, resultando un colaborador de la Autoridad Fiscal, por lo que aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo, no pudiéndose eximirse sin justa causa.

Respecto a la consideración de los quejosos de la inexistencia del perjuicio fiscal, por haberse ingresado los importes omitidos por los contribuyentes directos, manifiesta su impertinencia y recuerda las obligaciones de los agentes, su naturaleza, citando precedentes jurisprudenciales.

En respuesta a la crítica, que refiere al enriquecimiento ilícito, reitera que la los agentes de percepción tienen un papel donde se les asigna una carga pública, no siendo mera forma las obligaciones a su cargo, sino por el contrario, de neto corte sustancial. Pudiendo desligarse de esa responsabilidad, acreditando que la sumas omitidas de recaudar fueron igualmente ingresadas al Fisco por el contribuyente obligado.

Con respecto al ajuste efectuado sobre la devolución de percepciones que a su entender emitió conforme lo dispuesto por la Resolución Normativa 10/2008, remite y transcribe lo manifestado por el Juez Administrativo.

En relación a los intereses, debe destacarse que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposiciones de fondo de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en términos del impuesto. Su aplicación no requiere prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amen que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital. Ergo, comprobando el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Cita precedente de la SCJBA.

En relación a la multa por omisión impuesta, la Representación Fiscal manifiesta que la figura legal en examen responde a la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que basta que el Agente no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debería realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de la percepción del tributo, conforme el artículo 61 del Código Fiscal.

Manifiesta que no resulta aplicable el error excusable, sosteniendo que la firma no demostró la imposibilidad en el cumplimiento de sus obligaciones ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

En lo atinente a los recargos, destaca que se encuentran establecidos con relación directa con los días de demora en el pago del impuesto y que conforme el último párrafo del artículo 59, se aplican a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo, subsistiendo en dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. Así pues, ello no obsta a que se aplique conjuntamente con la multa por tratarse de distintos institutos. Cita antecedente de este Cuerpo Colegiado.

Respecto a la responsabilidad solidaria, resalta 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. Tratándose de una obligación a título propio por deuda ajena

En cuanto a la aplicación 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, por el contrario, en dicha causa la mayoría, no declaro la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió-con el voto de la minoría-la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, San Isidro y La Plata.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL:** En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por los recurrentes y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean respecto del acto hoy apelado.

Preliminarmente, y respecto a los planteos de inconstitucionalidad esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70). Asimismo, no puede obviarse advertir a esta altura, que parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

**1)** En relación a los **planteos de nulidad** formulados, comenzaré por dar respuesta al planteo formulado, respecto a la imposibilidad de formular el descargo en debida forma, cercenando con ello su derecho de defensa. Cabe advertir que esta Sala ha entendido que la mencionada decisión administrativa no resulta revisable por la vía aquí pretendida, no encontrándose previsto en el Código de la materia la recurribilidad de los actos preparatorios de la resolución determinativa (Cfr. "PLUNIMAR S.A." del 23/03/2007, Sentencia: registrada N° 1087, "URRUTI QUINTANA SRL" del: 16/07/2013, Sentencia registrada N° 2694, entre otros).

Ahora bien avanzando con el planteo de los agravios en materia de nulidad referidos a la Disposición Delegada, adelanto que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

Así las cosas, y sin perjuicio de notar que lo alegado por la apelante resulta una transcripción literal de aquello planteado en la etapa de descargo, atacando específicamente la resolución de inicio del procedimiento, estimo oportuno enfatizar que del acto determinativo apelado, puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la determinación del tributo y el fundamento de su decisión, no incurriendo de esta manera en inobservancia del debido proceso legal.

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

Puedo adelantar que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que asisten al contribuyente, toda vez que por el contrario se advierte que, en todo momento se le ha dado intervención en las actuaciones, ejerciendo ampliamente su derecho de defensa tanto en oportunidad de efectuar su descargo, el cual ha tenido tratamiento en el marco del acto impugnado como también en esta instancia.

En cuanto a la valoración de la prueba rendida en autos, debo advertir que a mi juicio dicha circunstancia no afecta la validez del procedimiento ni del acto recurrido, sino que se refiere al fondo mismo del tema sujeto a decisión de este Cuerpo. Tal como recordé en autos "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", Sentencia del 23/11/2017, Registro 2098 de la Sala I: *"...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..."* (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)'...".

No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el Juez Administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: *"... En tales*

*condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..”).*

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

**2)** Sentado ello, corresponde tratar los **planteos prescriptivos** opuestos contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las **obligaciones fiscales** de la firma contribuyente, en lo vinculado al período fiscal 2014, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante. Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando

las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse.

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: “Industria Metalúrgica Sudamericana S.A.” del 15/04/2021, Registro N° 2295; “Laboratorio Bernabo S.A.” del 31/08/2021, Registro N° 2336 y Sala III en autos: “Philips Argentina S.A” del 10/02/2022, Registro N° 4436; “Petroquímica Rio Tercero S.A.” del 29/10/2021, Registro N° 4385, “Agro San Claudio S.A.” del 29/04/22, Registro N° 4520, “H. Koch y Cia S.A.” del 21/11/23, Registro N° 4662) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar

con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "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", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial” (Sentencia del 16.09.2008) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resultó revocado en instancias superiores, por lo que ya no es de aplicación directa a los supuestos aquí tratados, correspondiendo la aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las

posiciones fiscales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) y considerando la primer posición involucrada (enero de 2014, con vencimiento en el mes de febrero de ese año (RN ARBA N° 42/13) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en febrero de 2019.

Sin embargo, según constancias de fs. 205/210 con fecha 31 de octubre de 2018, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto el efecto suspensivo por 6 meses, bajo el ya vigente artículo 2541 del Código Civil y Comercial Unificado (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la posición de mayo, el 31 de octubre de 2018 se suspende hasta el 31 de abril de 2019, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente en el mes de agosto de 2019.

Como vemos, previo a ello y en tiempo útil no se produjo en autos nueva causal de suspensión o interrupción por lo que se ha producido la prescripción de la acción fiscal la posición enero/2014, en relación al impuesto accesorios y sanciones.

En sentido análogo corresponde resolver para las posiciones febrero y marzo/2014, que bajo la mecánica de cómputo descripta, sufrió de la prescripción durante los meses de septiembre y octubre de 2019.

Por lo demás, respecto a las posiciones abril/diciembre de 2014, previo a la prescripción y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la disposición determinativa que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, todo ello durante el mes de diciembre de 2019, conforme surge de las constancias de 724 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (fs. 1 del alcance 10 que corre como fojas 726).

Atodo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de ese recurso genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta aceptable solo parcialmente la defensa de prescripción, con relación al importe por las posiciones de enero a marzo/2014, sus accesorios y sanciones, lo que así declaro.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar la sanción, cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el 1° de enero de 2020, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 inciso b) de aquel, con el dictado del acto ahora apelado el 13 de diciembre de 2019 (vide fs. 692).

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 sobre el ajuste efectuado respecto de las posiciones de mayo a diciembre, con más la sanción sobre estos incumplimientos, lo que así Voto.

En cuanto a los recargos, cuya prescripción se pregona, 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 retención 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.

**3)** En cuanto al agravio vinculado a la **improcedencia del ajuste**, se encuentra fuera de debate la condición de “ADDECO RECURSOS HUMANOS S.A.” como agente de percepción durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado y reconocido por la propia firma recurrente.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa que subsiste, resulta ser la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos, en tanto la parte apelante sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación al ingreso del impuesto sobre los ingresos brutos por parte de los contribuyentes directos, corresponde recordar que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio “Agente” demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. 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 con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea “...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues 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 solo 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) cf DGI”).

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2016, que en sus párrafos se pronuncia señalando que “...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo.

*En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: “... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía deducir la percepción...”.*

Analizando lo expuesto cabe advertir, como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, deducirá las percepciones que haya sufrido.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia

obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, 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).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

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-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016) se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 789) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago respecto de un listado de clientes auditados, propuestos por la apelante como objeto de prueba. A fojas 793/802 obra su respuesta.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójal de la misma: no se observa

sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado per se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión. A esta altura, es necesario advertir que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado, según se detallará a continuación, con la documentación traída por la firma como resultado de la medida para mejor proveer dispuesta durante la fiscalización.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que declararon y regularizaron los eventuales saldos deudores declarados, conforme luce en el informe de fs. 794/802, por las posiciones 04 a 12/2014; lo que así voto.

En cuanto al ajuste fundado en la devolución de percepciones, destacando que la apelante siquiera identifica cuáles serían tales operaciones, ni los clientes involucrados, corresponde advertir que, tal como lo transcribe la agraviada, la Resolución Normativa N° 10/2008 y modificatoria, solo permite la deducción pretensa en el caso de anulación TOTAL de la operación, extremo que no ha sido acreditado en autos.

**5)** Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que por expresa disposición del artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), los mismos se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa de la norma pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo

la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro N° 1696, entre otros.

Cabe recordar que *“...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998)...”* (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). *“...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...”* (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos; Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así se declara.

**6)** Respecto al agravio interpuesto por los recargos establecidos conforme el artículo 59 del Código Fiscal, entiendo que 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 ICOSA”, Registro N° 2277, reiterado entre muchos otros en “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas del 02/03/2021, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

**7)** Respecto de la sanción impuesta en el artículo 4° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibile 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 (Fallos 316:1313; “Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771” y Fallos 322:519; “Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.”).

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente

de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias. Por el contrario, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, la existencia de antecedentes vinculados a la situación fiscal de la empresa, no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

**8)** En cuanto a la responsabilidad solidaria establecida, vinculada 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 empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público.

Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer, analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes y se encuentra acreditada con la documentación societaria aportada (Estatuto y actas de fojas 16/28). 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”.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Hervé Antoine Pollet, Iker Barricat Beascoechea y Patricio Dewey.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los

apelantes, advierto 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 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 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 acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a la situación de los Sres. Iker Barricat Beascoechea y Patricio Dewey respecto de quienes no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte. Ello así, en la medida que analizado todo el procedimiento, no se ha podido individualizar documentación que denote intervención efectiva alguna de dichos administradores en cuestiones vinculadas al reclamo generado en autos.

Por el contrario, distinta es la situación a adoptar respecto del Sr. Hervé Antoine Pollet, quien en su carácter de presidente del directorio, suscribe los Estados Contables de la firma cerrados al 31.12.2014 y 2013 (fs. 96/112), documentación con descripción de activos y pasivos fiscales y tributarios en general y del concepto de autos en particular (ver fs. 107). Esto me lleva a rechazar aquella doctrina, considerándola inaplicable al caso, donde se evidencia el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la

personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

**9)** Que en cuanto a la reserva del Caso Federal y Constitucional, deberán tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

**POR ELLO, VOTO:** **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/27 del Alcance N° 8 que corre agregado como fojas 2891, por el Dr. Juan Rafael Astibia, en representación de la firma "ADECCO RECURSOS HUMANOS ARGENTINA S.A." y de los Sres. Hervé Antoine Pollet, Patricio Dewey e Iker Barricat; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 13712 dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a marzo de 2014 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. **3º)** Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 4) de la presente. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 7° del acto apelado, respecto a los Sres. Iker Barricat Beascochea y Patricio Dewey. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad declarada sobre el Sr. Hervé Antoine Pollet, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 4° y 6°. **5º)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa y recargos, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios interpuestos por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 13712/19, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo señalar que, con respecto a la nulidad planteada por esta última (**punto 1** del voto precedente) y a la prescripción incoada contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación (**punto 2**, primera parte, de

dicho voto), en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Dr. Ángel C. Carballal.

Ello, sin perjuicio de: **a.-** remitir, en este último punto, a 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), destacando particularmente, en punto al plazo de prescripción aplicable al caso, que ambas partes coinciden en la aplicación del plazo quinquenal (ya sea por aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil, como lo sostiene la apelante, o del Art. 157 del Código Fiscal, como lo sostiene el Fisco; ver 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); y **b.-** extender la solución propiciada, en cuanto a la admisión favorable del planteo prescriptivo incoado, a las posiciones fiscales 4 y 5 de 2014, toda vez que el vencimiento previsto para la presentación de las correspondientes declaraciones juradas (Conf. Anexo V del Calendario de Vencimientos aprobado mediante Resolución Normativa N° 42/13) se produjo el 12/5/14 y el 12/6/14, y la notificación de la disposición apelada se practicó el 19/12/19 (ver constancia agregada a fojas 724); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la prescripción planteada contra las facultades del Fisco para aplicar multas y recargos (**punto 2**, segunda parte, del voto de la instrucción), debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– 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 señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, 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.

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

A su vez, que dicho plazo bienal 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 fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la reforma operada mediante Ley N° Ley 14.880) disponía: *"El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido"* (el subrayado me pertenece).

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

En este marco, cabe entonces analizar la prescripción planteada en relación con las multas por omisión y los recargos aplicados, comenzando con la posición fiscal 12/2014, toda vez que, de encontrarse prescripta, también lo estarían las restantes más antiguas (claro está, siempre que a su respecto no se verifiquen causales de

suspensión o interrupción que alteren el curso del plazo).

Así, debo destacar que, en el caso de autos, el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada correspondiente a dicha posición fiscal, y para la realización del pago pertinente, se produjo el 12/01/15 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 42/13).

Consecuentemente, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (Conf Art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 13/01/17, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el de aquellos vinculados a las restantes posiciones fiscales anteriores).

En virtud de lo expuesto, corresponde en este punto hacer lugar al recurso de apelación interpuesto, declarar prescriptas las acciones del Fisco tendientes a aplicar las sanciones cuestionadas, dejar sin efecto estas últimas (**puntos 6 y 7** del voto de la Instrucción) y la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes para su pago (**Punto 8**, en lo pertinente) y, por último, declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, asimismo, sobre la base de las consideraciones expuestas por mi colega preopinante, comparto lo resuelto bajo los **puntos 3** (ausencia de responsabilidad del agente con respecto a los gravámenes reclamados, ingresados por los contribuyentes directos del tributo), **4** (alcance de la Resolución Normativa N° 10/08), **5** (intereses) y **9** (reserva del Caso Federal), de su voto; 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 y 24 del Código Fiscal vigente (**punto 8** del voto de la Instrucción, en lo pertinente), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 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 14/12/2021, 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 artículos 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. Juan Rafael Astibia, en representación de la firma “ADECCO RECURSOS HUMANOS ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Hervé Antoine Pollet, Patricio Dewey e Iker Barricat, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 13712/19 dictada por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar prescriptas las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones fiscales enero a mayo de 2014. **3)** Declarar prescriptas las facultades del Fisco tendientes a aplicar las multas y recargos cuestionados. **4)** Ordenar a la citada Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **5)** Dejar sin efecto la

responsabilidad solidaria extendida a los apelantes. **6)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que conforme ha quedado expuesta la cuestión objeto de debate aquí, adhiero al voto del Cr. Rodolfo D. Crespi. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO POR MAYORIA, SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Juan Rafael Astibia, en representación de la firma “ADECCO RECURSOS HUMANOS ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Hervé Antoine Pollet, Patricio Dewey e Iker Barricat, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 13712/19 dictada por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar prescriptas las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones fiscales enero a mayo de 2014. **3)** Declarar prescriptas las facultades del Fisco tendientes a aplicar las multas y recargos cuestionados. **4)** Ordenar a la citada Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes. **6)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2025.08.12 14:44:15 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2025.08.12 18:02:04 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro  
Date: 2025.08.18 08:52:09 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Luis Mennucci  
Conjuez Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán  
Date: 2025.08.18 09:08:47 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti  
Prosecretario  
Tribunal Fiscal de Apelación



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**  
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

**Providencia**

**Número:** PV-2025-28926035-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Lunes 18 de Agosto de 2025

**Referencia:** “ADDECO RECURSOS HUMANOS SA” 2360-0453538/17

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-28916284-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4960.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán  
Date: 2025.08.18 09:35:16 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti  
Prosecretario  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE  
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE  
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234  
Date: 2025.08.18 09:35:17 -03'00'