



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-2025-33057647-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: “SONY ARGENTINA S.A.” - 2360-0147419/14

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0147419 del año 2014, caratulado: “SONY ARGENTINA S.A.”.

Y RESULTANDO: Que por estas actuaciones, el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha determinado las obligaciones fiscales de la firma “SONY ARGENTINA S.A.” (C.U.I.T. 30-67992887-9) como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), respecto al año 2012.

Como conclusión del procedimiento seguido a la firma de marras, el citado Departamento dicta a fs. 1883/1918 la Disposición Delegada N° 3323 de fecha 4 de junio de 2018, por la que estableció percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos siete millones seiscientos treinta mil setecientos con 39/100 (\$ 7.630.700,39), 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).

Aplicó asimismo una multa por Omisión, equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto dejado de percibir, conforme lo dispuesto por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código.

Por último, en el artículo 10 estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con el agente de autos por el pago del gravamen, sanciones e intereses, de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Toru Okada, Sakamoto Hiroshi y Matías Romero Zapiola, conforme lo normado por los artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del

mencionado plexo legal.

A fojas 1924/1963, se presenta la Sra. Sabrina Kozaczuk, como apoderada de la firma referenciada y gestora procesal de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Toru Okada, Sakamoto Hiroshi y Matías Romero Zapiola, con el patrocinio letrado de la Dra. Cynthia Paula Calligaro, e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal contra el acto detallado.

Que a fojas 1979 se elevaron los autos a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 1981, se dejó constancia de su adjudicación para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, quedando radicada en la Sala 3ra.

A fojas 2029, se tuvo por acreditado el pago de las contribuciones de ley intimadas a fs. 1931.

Habiéndose ratificado la gestión procesal invocada en debida forma por los Sres. Romero Zapiola (fs. 1977) y González Montenegro (fs. 1986); a fs. 2032/2033, se declara la nulidad de lo actuado por la Sra. Sabrina KOZACZUK en relación al Sr. Toru Okada, en los términos del artículo 48 del C.P.C.C.B.A.

A fs. 2037 se corrió traslado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 2030/2045 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 2049, se proveyó el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental 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, requiriéndose a ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL que 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 regularizado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2012.

A fojas 2053/2101 se agrega la información producida por la Autoridad de Aplicación.

A fojas 2104, se tiene por cumplida la medida para mejor proveer ordenada a fojas 2049 y a fojas 2107, se hace saber que la Sala ha quedado integrada junto al Vocal Instructor Dr. Angel Carballal, con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Miguel H. Ed. Oroz (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal), el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante comienza su relato haciendo un repaso de los antecedentes y hechos de la causa.

1) Plantea la prescripción de las facultades de ARBA para determinar y exigir tributos, como así también para establecer multas y recargos respecto al período solicitado. Describe que se ha violado palmariamente los artículos 31 y 75 inc. 12) de la Constitución Nacional. Cita artículo 4027 del Código Civil y variada jurisprudencia. En el caso advierte que, respecto al período fiscal 2012 (enero a noviembre), las facultades de la Agencia se encontraban prescriptas a la fecha de notificación de la Disposición apelada, toda vez que a dicha fecha habían transcurrido 5 años contados desde el vencimiento en que debieran eventualmente ser cumplidas las obligaciones reclamadas, sin que hayan existido causales válidas de suspensión o interrupción.

Con iguales fundamentos señala que se encuentran prescriptas las facultades para exigir multas y los recargos del artículo 59 del Código de la materia. Cita jurisprudencia.

2) Plantea la nulidad de la Disposición recurrida por haberse omitido ARBA considerar la prueba, violentando así su derecho de defensa, y que torna al acto de arbitrario.

3) Hace a que, mediante la prueba documental acompañada en el descargo, como así también la informativa producida, han demostrado que el ajuste se refiere a sumas que fueron debidamente ingresadas a ARBA, por los contribuyentes de *iure* y que por consiguiente considera al mismo improcedente e ilegítimo. Cita Jurisprudencia.

Expone que no puede soslayarse que el responsable principal es el contribuyente, mientras que, el responsable por deuda ajena lo es, sólo en la medida en que el contribuyente no ingrese el impuesto. Caso contrario, interpreta, que se configuraría un supuesto enriquecimiento sin causa, al ingresar a las arcas del Fisco, más dinero del que corresponde. Considera que el Fisco esta en mejor situación que la apelante para acreditar que los montos reclamados han sido efectivamente depositados por los contribuyentes directos en tiempo y forma.

4) En otro punto de expresión de agravios refiere a la improcedencia de los intereses y recargos reclamados en a la ausencia de mora imputable. Sosteniendo que no existe derecho al cobro de intereses, si no hubo un ingreso tardío, culposo y en defecto realizado por el contribuyente. De igual manera refiere a la sanción impuesta en tanto no se reúnan los elementos necesarios para que exista la misma respecto a

las operaciones objeto de la Disposición, resultando su procedencia inconstitucional por afectar principio de razonabilidad y la garantía del *non bis in idem*. Cita jurisprudencia,

5) Asimismo considera que la Firma no incurrió en la infracción prevista en el artículo 61, segundo párrafo del CFPBA. Expone los argumentos necesarios para vislumbrar configurada la infracción, esto es la omisión total o parcial del impuesto, concluyendo que lo reclamado ha sido debidamente ingresado por los contribuyentes directos en tiempo y forma. Cita jurisprudencia.

Reclama un actuar ilegítimo por parte de la ARBA al aplicar sanciones de multa, toda vez que el presupuesto de hecho descripto por la norma nunca acaeció. Cita jurisprudencia.

6) Rechaza la responsabilidad solidaria establecida por cuanto, entiende que, mediante las normas establecidas en el Código Fiscal, la Provincia excede los límites de su competencia, avanzando sobre materias cuyo orden y regulación son propias del legislador nacional. Cita doctrina; Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550; Caso Rasso y demás jurisprudencia.

Ofrece prueba Documental e Informativa. Solicita Medida para Mejor Proveer. Finalmente Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido. Adelanta la improcedencia de los planteos nulificantes en punto a que se habría violentado el derecho de defensa, considerando que la Agencia mediante la Disposición N° 166/18 (fs. 437/441) ordenó la apertura a prueba del procedimiento, disponiendo una Medida para Mejor Proveer, cuyo resultado luce a fojas 1839/1841 e informe de Auditoría a fs. 1873.. Cita jurisprudencia.

Entendiendo que se llevaron acabo todas las medidas probatorias necesarias para arribar a la verdad material y que no se ha afectado el derecho de defensa, no revistiendo asidero el agravio traído a análisis.

Expone, respecto al planteo de prescripción, 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 su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo en el caso de los Agentes de Recaudación, el 1° de enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar.

Expone que en el particular, el cómputo de la alegada prescripción comenzó el 1° de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio N° 1769/17 en fecha 1/09/2017 (fs. 342), ello es dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos a que se produzca la prescripción, opero la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el ultimo párrafo del artículo 161 del Código Fiscal.

Luego, se encuentra suspendido el término de prescripción 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 declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio, a consecuencia de haberse notificado la Disposición Delegada SEATYS N° 3323/18 en fecha 14/06/18 (fs 1921).

Respecto del cómputo de la prescripción de las acciones para aplicar multa por el período fiscal 2012, iniciado el cómputo de la misma el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es el 1° de enero 2013, su cómputo se encuentra suspendido por ciento veinte (120) días hábiles, desde la notificación de la Disposición de Inicio el 01/09/2017 y luego con el dictado de la Disposición Delegada de marras que impone la multa hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales se hubiere dictado sentencia firme que confirme total o parcialmente la sanción.

Es por todo ello, que considera plenamente vigentes las facultades del Fisco, no revistiendo asidero los planteos traídos.

Plantea en relación al fondo, que el Agente esta sometido a un Régimen especial, ya que aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actuar en nombre propio y no por el contribuyente-cliente. De manera que no puede eximirse de la

prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante el termino de vigencia del régimen al esta sometido por ley, resultando el mismo un colaborador de la Autoridad Fiscal.

En relación con los planteos vinculados con que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de producir la prueba tendiente a demostrar que los contribuyentes directos ingresaron el tributo, remite a Jurisprudencia de Sala III de este Tribunal Fiscal. Sostiene que resulta improcedente trasladar la carga de la prueba. Concluyendo, y atento que como resultado de la actividad probatoria llevada a cabo por el agente de marras no probo que la totalidad de sus clientes a los cuales omitió percibir hayan ingresado el impuesto.

En relación a la queja relacionada con los intereses, sostiene que su aplicación no requiere prueba de culpabilidad alguna en el accionar del sujeto, pues corroborado su incumplimiento corresponde su aplicación hasta el momento del efectivo pago. Cita jurisprudencia.

Por otra parte, vinculado a los recargos, los mismos constituyen una medida accesoria de la obligación, configurado por la falta de cumplimiento en término del ingreso del gravamen, que de algún modo resarce al Fisco el Ingreso extemporáneo de la obligación. En referencia a la alegada violación del principio del "*non bis in idem*", por el reclamo de multas y recargos, manifiesta que por su naturaleza jurídica dispar, no corresponde su aplicación. Cita antecedentes de este Cuerpo.

En lo atinente a la sanción por omisión impuesta considera que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

Asimismo señala que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que dicha figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. De ello desprende que la aplicación de la multa resulta procedente debido a que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable. Cita jurisprudencia. En lo referente a la multa por ausencia de los deberes formales, cita la norma aplicable pero no expresa agravios concreto que le cause perjuicio, sino que efectúa enunciaciones, contrariando lo previsto en el 120 del Código Fiscal.

En cuanto a los cuestionamientos referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. La ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, conforme dispone el artículo 24 del mencionado Código.

Puntualmente, en cuanto a deslindar responsabilidad, pone de manifiesto que el quejoso no desconoce su condición como miembro del Órgano de Administración de la Firma, con lo cual está a su cargo desvirtuar la presunción legal que pesa sobre dicha condición. Asimismo, respecto a la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales, destaca que la facultad de apartamiento en la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la mencionada ley, encuentra fundamento válido en el artículo 121 de la Constitución Nacional.

Advierte, en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal y la mención del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos. En consecuencia, mal podría sostenerse que la misma haya declarado la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Respecto a la solicitud de declaración de inconstitucionalidad por desconocer principios constitucionales, aclara que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en instancia revisora, por la manda del artículo 12 del Código de la materia.

Finalmente solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEFSC N° 3323/18 dictada por ARBA, se ajusta a derecho.

1) En relación con los planteos de nulidad formulados, adelanto en tal sentido, que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado 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.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio se expuso en autos “Elektra de Argentina S.A.”, Sentencia del 4/4/2019, Sentencia de Sala I, Reg. 2175, entre muchas otras.

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”, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

Asimismo, tal como expresé *in re* “Industrias Guidi S.A.C.I.F.”, del 23/11/2017, Reg. 2098 como vocal instructor de la Sala I: *“... En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en 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)...”. En igual sentido me he expresado en autos “Arca

Distribuciones S.A.”, Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

En ese último aspecto, entiendo que el problema cardinal se suscita en la correcta interpretación de la prueba que, a su parecer, y del modo en que están apreciadas por la Administración Fiscal, conllevarían a la declaración de nulidad de la referida Disposición atacada.

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.”).

Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal (conf. Doctrina de Sala III in re “Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.”, sentencia del 15/05/03, entre otras).

De hecho, repasando las estrictas razones dadas por el juez administrativo no solo no se visualiza el perjuicio alegado, sino que se observa de las constancias de autos el dictado de la Disposición de Apertura a Prueba N° 166/18 (fs. 437/441), ordenándose de manera parcial la producción de las distintas medidas ofrecidas, denegándose otras y proponiéndose medidas para mejor proveer, todo ello de conformidad a las facultades que acuerdan al mencionado funcionario el artículo 113 y 124 del Código Fiscal.

De la producción de la mencionadas pruebas, el Departamento de Inspecciones interviniente, procede a rectificar parcialmente el ajuste configurándose un nuevo formulario de ajuste R-341 para el periodo 2012, obrante a fs. 1846/1872, subsistiendo diferencias a favor del Fisco según se detalla pormenorizadamente en los considerandos del acto ahora apelado.

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 estas.

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) Resuelto ello, corresponde despejar si las obligaciones fiscales se encuentran prescriptas, 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 Río 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 quincenales del año 2012 vinculadas a percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) y considerando la posición de noviembre (2da quincena) con vencimiento el día 26 de diciembre de 2012 (conf. Resolución Normativa ARBA N° 62/2011) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido el 26 de diciembre de 2017.

Sin embargo, según constancias de fs. 272/273, con fecha 28 de marzo de 2017, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del Código Civil y Comercial ya vigente (ver Arts. 7 y 2537 del citado cuerpo normativo), el cual establece: “...*El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el*

deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción” (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 citada posición el 28 de marzo de 2017, se suspende hasta el 28 de septiembre de 2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido definitivamente el 26 de junio de 2018.

Sin embargo, previo a ello, 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, diligencia efectivizada los días 14 y 15 de junio de 2018, conforme surge de las constancias de fojas 1921/1923, así como la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, el 2 de julio de 2018 (fojas 1924).

A todo 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 con la interposición de ese recurso, se genera en consecuencia la dispensa prevista en su artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción, con relación al importe reclamado por las posiciones noviembre (2da quincena) y diciembre (1ra y 2da quincena) de 2012, lo que así voto.

Ahora bien, con igual criterio concluyo que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los meses de enero a noviembre (1ra quincena) de 2012, sus accesorios y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión y los Recargos de ley, sobre las omisiones subsistentes, cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado hubiese expirado el 1° de enero de 2018, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 de aquel con el dictado del acto de inicio del procedimiento determinativo y sumarial el 29 de agosto de 2017 (vide fs. 326/343).

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.

Con respecto a esta doctrina pretoriana 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, 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 definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre las sanciones vinculadas a infracciones cometidas en los meses de noviembre (2da quincena) y diciembre de 2012, lo que así Voto.

3) Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto 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).

Esta definición jurisprudencial puede transpolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos 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 parcial de actuación durante el mismo.

De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contempladas 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).

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado por se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, 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. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición 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 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 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° 208/2006, 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 detraer 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.

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 por 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. El resaltado me pertenece.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. 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).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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. 2049) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago respecto de un listado de clientes involucrados en el ajuste de autos y detallados en el listado que forma parte del “ANEXO I”.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójico 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 por 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.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen 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 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 documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas en los meses de noviembre (2da quincena) y diciembre (1ra y 2da quincena) de 2012, con respecto a los clientes que declararon y regularizaron los eventuales saldos deudores declarados, conforme luce en el informe de fs. 2055/2101; lo que así voto.

4) 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.

5) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley No 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: “...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ...Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”. Asimismo, a través de su artículo 2do dispone: “En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de

entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En cuanto a la aplicación del principio penal del “non bis in idem” debo señalar que, tal como se ha expedido la Sala II en autos RODASER S.R.L. del 19/12/2013, su rechazo se impone pues así resulta de la estricta aplicación de la norma involucrada- penúltimo párrafo del art. 59 del Código Fiscal -, de la cual no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional -acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA).

Como conclusión, corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad traído a esta instancia, lo que así declaro. Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo anteriormente expuesto, ello no importa aceptar una posible violación del principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como se expuso en “FURFURO S.A.”, Sala Idel 19/8/2010) que la doble persecución constitucionalmente vedada es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), mas no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa “Moño Azul S.A.”, CSJN del 15/4/93), doctrina ésta que se verifica en autos. Cabe confirmar en consecuencia los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, los que deberán aplicarse sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto. Lo mismo se concluye para la multa por Omisión y los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, cuya aplicación sobre todo reclamo subsistente se impone por mandato legal, sobre la base de la naturaleza resarcitoria de los mismos (conf. Sala II en autos “GEFCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3511, entre muchas

otras).

6) 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 empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público.

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

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer, analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la 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 y se encuentra acreditada con la documentación societaria aportada (Estatuto y actas de fojas 27/44). 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. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Matías Romero Zapiola.

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. Sakamoto Hiroshi y Matías Romero Zapiola 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 Jorge Luis González Montenegro, quien en su carácter de presidente del directorio, suscribe los Estados Contables de la firma cerrados al 31.03.2013 (fs. 62/77), documentación con descripción de activos y pasivos fiscales y tributarios en general. Todo 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.

POR ELLO,VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

por Sabrina Kozaczuk, en representación de la firma “SONY ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías, con el patrocinio letrado de la Dra. Cynthia Paula Calligaro contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3323 de fecha 4 de junio de 2018 **2°)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a noviembre (1ra quincena) de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada, sus accesorios y sanciones. **3°)** Requerir a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del acto apelado, respecto a los Sres. Sakamoto Hiroshi y Matías Romero Zapiola. **5°)** Dejar sin efecto la responsabilidad declarada sobre el Jorge Luis González Montenegro solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 8° y 11. **6°)** 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° 3323/18, 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 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 así, sin perjuicio de 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 cuanto al plazo de prescripción aplicable al caso, que ambas partes coinciden en la aplicación del plazo quinquenal contemplado en Art. 157 del Código Fiscal (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); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la prescripción planteada contra las facultades del Fisco para aplicar sanciones (**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 preminencia 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° 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 2Q 12/2012, 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 14/1/13 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 62/11).

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 15/1/15, 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 y la responsabilidad solidaria extendida para su pago y, finalmente, declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, a su vez, sobre la base de las consideraciones expuestas por mi colega preopinante, comparto lo resuelto bajo los **puntos 3** (ausencia de responsabilidad del agente frente al tributo reclamado) y **4** (intereses), de su voto; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con la responsabilidad solidaria que el Fisco ha extendido

sobre los apelantes para el pago del tributo reclamado (**punto 6** del voto de la Instrucción), debo señalar que los agravios incoados contra su procedencia tornan 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 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; 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 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 por el apelante y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria que se le ha extendido sobre la base de los Arts. 21 y 24 del código Fiscal; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Sabrina Kozaczuk, en representación de la firma “SONY ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías, con el patrocinio letrado de la Dra. Cynthia Paula Calligaro, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3323/18. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a noviembre (1ra quincena) de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada y la responsabilidad solidaria extendida para su pago. **3)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a diciembre de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto las sanciones aplicadas (multas por omisión y recargos). **4)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen reclamado al agente, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías. **6)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Sabrina Kozaczuk, en representación de la firma “SONY ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías, con el patrocinio letrado de la Dra. Cynthia Paula Calligaro, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3323/18. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones

de enero a noviembre (1ra quincena) de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada y la responsabilidad solidaria extendida para su pago. **3)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a diciembre de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto las sanciones aplicadas (multas por omisión y recargos). **4)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen reclamado al agente, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías. **6)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por Sabrina Kozaczuk, en representación de la firma "SONY ARGENTINA S.A." y de los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías, con el patrocinio letrado de la Dra. Cynthia Paula Calligaro, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3323/18. **2)** Declarar la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a noviembre (1ra quincena) de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto la deuda reclamada y la responsabilidad solidaria extendida para su pago. **3)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación vinculadas a las posiciones de enero a diciembre de 2012 y, en consecuencia, dejar sin efecto las sanciones aplicadas (multas por omisión y recargos). **4)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen reclamado al agente, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3, del voto de la Instrucción. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Jorge Luis González Montenegro, Sakamoto Hiroshi y Romero Zapiola Matías. **6)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.15 12:29:18 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.15 13:45:50 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2025.09.15 21:13:22 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.16 08:47:37 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-2025-33058245-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 16 de Septiembre de 2025

Referencia: "SONY ARGENTINA S.A." - 2360-0147419/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-33057647-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4997.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.16 08:49:27 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación