



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: “DISTRIBUIDORA BERASIAN SRL” (correctamente DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.) - 2360-0066428-2013

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-0066428-2013, caratulado “DISTRIBUIDORA BERASIAN SRL” (correctamente DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.)

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada, con motivo del Recurso de Apelación interpuesto a fs. 1744/1765 por el Sr. Fernando Berasain, por derecho propio y en representación de la firma “DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.”, con el patrocinio del Dr. Carlos A. C. Forcada, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3903, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de noviembre de 2017.

Mediante dicho acto, obrante a fs. 1620/1680, se determinan las obligaciones fiscales de la firma de marras (CUIT 30-71065028-0) en su condición de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Régimen General de Percepción- correspondientes al año 2012 (enero a diciembre), estableciéndose diferencias a favor del Fisco, por haber omitido actuar en el carácter referido, que totalizan la suma de Pesos un millón trescientos cuarenta y cuatro mil ciento treinta y seis con doce centavos (\$ 1.344.136,12), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias) y los recargos establecidos en el artículo 59 del citado ordenamiento legal, estipulados en el 60% del monto de impuesto no percibido y no ingresado al Fisco, con más los accesorios de ley (artículo 59 del mismo plexo legal). Asimismo, se aplica una multa

del sesenta por ciento (60%) del monto dejado de abonar por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada en el segundo párrafo del artículo 61 del citado Cuerpo Legal. Por último, en el artículo 8º se establece la responsabilidad solidaria del Sr. Fernando Berasain, en su carácter de socio gerente de la empresa, ello de conformidad con lo normado por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del mencionado Código.

A foja 1878 se elevan los actuados a este Cuerpo (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 1880 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A foja 1883 se da traslado del Recurso de Apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su respuesta a fs. 1889/1899. A fojas 1902 se proveyó la prueba ofrecida, teniéndose por cumplimentada la instrumental y, en cuanto a la informativa ofrecida, se recondujo la misma en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70 y se dispuso como medida para mejor proveer, el requerimiento a ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL para que en el término de sesenta (60) días verifique en su base de datos e informe, si los contribuyentes involucrados en el ajuste de autos y detallados en Anexo I, han presentado DDJJ y abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes a 2012 (enero a diciembre). A fojas 1906/1946 obra agregada la respuesta brindada por el Organismo Fiscal.

Finalmente, mediante providencia de fs. 1947, se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Angel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 61/22 y Ac. Ext. No 102/22). Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- La parte recurrente plantea en primer lugar la prescripción de las facultades del Fisco para determinar las percepciones omitidas de realizar y que fueron determinadas en el artículo 3º de la Disposición apelada, como así también la potestad sancionatoria para aplicar la multa por omisión impuesta en el artículo 4º de dicho acto.

Funda su planteo prescriptivo en la preeminencia de las normas previstas en el Código Civil y Comercial, argumentando que los períodos comprendidos entre el 01/01/2012 y 31/07/2012, se encuentran prescriptos por haber transcurridos los 5

años previstos en el art. 4027 inc. 3) del CC (Ley 340), y que los períodos 01/08/2012 al 31/12/2012 se encuentran prescriptos al encontrarse cumplido el plazo de 2 años previsto en el art. 2562, inc. 3) del CcyC (Ley 26.994). Cita jurisprudencia.

En segundo orden, el apelante solicita se declare la nulidad de la Disposición en crisis, considerando que se encuentra violentado el debido proceso adjetivo, al haber transgredido el Fisco la ley aplicable, la carencia de causa y motivación del acto, y el enriquecimiento sin causa del Estado quien ha obrado en forma contraria a la buena fe y la búsqueda de la verdad material. Señala que debió darse participación de los contribuyentes directos, quienes resultan partícipes necesarios a fin de desvirtuar el ajuste fiscal, en orden a lo establecido en el art. 24 del Código Fiscal, como así también que el Fisco no debió rechazar la prueba pericial contable ofrecida en la etapa de descargo, ni invertir la carga de la prueba requiriéndole mediante informativa un exhaustivo relevamiento y documentación respaldatoria de imposible cumplimiento, afectado así su derecho de defensa.

Objeta que el Fisco, con la prueba producida, no haya desistido del ajuste practicado, toda vez que con la misma se acredita la inexistencia de perjuicio fiscal, al encontrarse ingresado el impuesto por cada uno de los contribuyentes directos.

Señala que dicha actividad probatoria solamente se realizó respecto de los clientes que contestaron la prueba informativa, lo que considera un claro cercenamiento al debido proceso.

Comienza a referirse a los agravios de fondo, manifestando en primer término que no ha existido obligación de percibir y que la Agencia no ha explicado concretamente el ajuste practicado, limitándose a aplicar las alícuotas del padrón.

Señala que entre Enero y Marzo de 2012, la empresa no ostentaba el carácter de Agente y que no proceden las percepciones reclamadas con anterioridad a darse de alta en el sistema.

En otro orden, reprocha se encuentren dentro del ajuste operaciones realizadas con sujetos excluidos contemplados en el art. 322 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Recuerda antecedentes e informes técnicos y hace mención a una consulta realizada vía chat a la Agencia, en fecha 25/04/2012, recibiendo como respuesta que no debían efectuarse percepciones en el caso de comercialización por distribución de cigarrillos y tabaco.

Menciona que la modificación que sufrió el art. 344 de la DN 01/2004 mediante la Disposición Normativa 70/2007, tuvo por objeto reformar las alícuotas pero no ampliar el espectro de sujetos, tal como interpreta erróneamente la Agencia.

Afirma también la inadecuada interpretación que realiza el Fisco sobre el art. 342 de la Disp. Normativa Serie "B" 01/2004 y del art. 188 inc. a) del Código Fiscal (t.o. 2011), resaltando que en clara violación a la Ley de Coparticipación Nº 23.548 la Agencia termina considerando a los impuestos internos como parte del precio en la comercialización de tabaco y cigarrillos.

En cuanto a la aplicación de multa y recargos, señala que no se encuentran configurados los elementos objetivos ni subjetivos necesarios para su configuración, reiterando que entre los meses de enero y marzo de 2012 no ha existido omisión de percibir en la medida que no se encontraba dado de alta en el sistema. Eventualmente, considera que la complejidad del plexo normativo y la consulta a la Agencia mediante "chat", demuestran la existencia de error excusable que exime al Agente de sanción. En tal sentido solicita se aplique la doctrina de este Tribunal, recordando precedentes del Organismo.

Plantea la prescripción de las potestades sancionatorias de la Provincia de Buenos Aires, toda vez que a su criterio corresponde la aplicación de los dos (2) años previstos en el Código Penal (art. 62, inc. 5). Cita jurisprudencia.

Impugna la aplicación de intereses resarcitorios por ausencia de mora culpable. Subsidiariamente, esgrime que los mismos deberían estimarse hasta la fecha de pago por parte de los contribuyentes directos.

En relación a los recargos aplicados, señala que los mismos tienen el carácter de una sanción penal, por lo que su aplicación conjunta con "recargos" importa una violación al principio "non bis in idem", el cual resulta ser una garantía de raigambre constitucional, fuera del cauce procesal del debido proceso adjetivo (sumario previo).

Cuestiona la extensión de responsabilidad solidaria, destacando que siendo una responsabilidad por deuda ajena, la misma posee un carácter subsidiario, por lo que solicita en primer término sean intimados los contribuyentes directos.

Señala que resulta ser socio de la firma (Agente), que su representada no es quien debe el impuesto y que la Ley de Sociedades Comerciales establece que la responsabilidad de los administradores será ilimitada y procedente sólo cuando exista dolo, abuso de facultades o culpa grave en su accionar. En tal sentido, destaca que la Agencia no demostró ninguna de las causales de responsabilidad, peticionando sea de aplicación un decisivo precedente del Máximo Tribunal Provincial "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco", de fecha 2 de Julio de 2014.

Por último, se agravia de la extensión de solidaridad en cuanto a la sanción de multa aplicada, en tanto considera que el art. 63 del Código Fiscal altera el régimen de responsabilidad penal tributaria, violentándose en autos el principio de personalidad de la pena.

Finalmente, agrega prueba documental y ofrece prueba instrumental en poder de terceros e informativa, planteando reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal comienza por señalar que la parte recurrente reitera los planteos esgrimidos en la etapa de descargo, los cuales han sido ya analizados, y que ello significa un incumplimiento de la carga de alegar. Cita jurisprudencia.

Rechaza el planteo de nulidad articulado, señalando que el acto recurrido se encuentra fundamentado, lo cual puede apreciarse con su lectura de donde surge el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y normativo, obrando en las actuaciones todos los elementos necesarios y suficientes para sustentar que la empresa incurrió en incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Ante ello, señala que se ha respetado pormenorizadamente el debido proceso, dictándose un acto válido y eficaz, no evidenciándose ningún perjuicio que merezca la sanción de nulidad. Sobre la alegada arbitrariedad del Fisco en punto a la consideración de los medios probatorios, recuerda las facultades que posee la Agencia para decidir sobre la pertinencia de los medios probatorios propuestos por el administrado.

Sobre lo actuado, resalta que el procedimiento fue abierto a prueba y que el Fisco ordeno una medida para mejor proveer, obrando en el acto apelado, los fundamentos para desestimar algunos puntos de las pruebas informativa y pericial contable, y que una vez producida la misma, de conformidad al informe efectuado por el fiscalizador designado (obrante a fojas 1551/1554), la fiscalización procedió a rectificar el ajuste, determinando la subsistencia de diferencias a favor del Fisco.

Aclara que tal como puede observarse a fs. 1604 vta., al momento de rectificarse el ajuste, fueron considerados los importes parciales ingresados por la firma mediante Plan de pagos de fecha 30/06/2017.

Por lo reseñado, destaca que no ha sido vulnerado el derecho de defensa del Agente, destacando que no se produjo en tiempo y forma la totalidad de la prueba admitida, siendo suya la carga de la prueba y negligente y/o insuficiente su actuación. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la alegada doble percepción del impuesto por parte del Fisco, destaca

que el papel asignado a los agentes de percepción constituye una carga pública, no siendo la misma de mera forma sino de neto corte sustancial. De todas maneras explica que más allá del incumplimiento del Agente, si el contribuyente ingresa el tributo dentro de los términos legales, el responsable queda liberado del pago de la obligación, debiendo ello ser motivo de prueba. En tal sentido, recuerda la carga probatoria en cabeza del Agente y que resulta improcedente que la agencia fiscalice a cada uno de los clientes con quienes el Agente realiza operaciones.

Finalmente, entiende que los planteos nulitivos no pueden prosperar, en tanto la nulidad articulada radica en definitiva en una disparidad con el criterio sentado por el Fisco y que una disímil motivación no equivale a su ausencia.

A continuación, da tratamiento al planteo de prescripción opuesto exponiendo 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. 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 allí reconocidas, 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 1º de enero siguiente al año al que se refieran las mismas, siendo el caso de los Agentes de Recaudación, el 1º de enero del año siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los impuestos omitidos de recaudar.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2012 comenzó a correr el 1º de enero de 2013, plazo que se encuentra suspendido desde la intimación de pago del tributo operada con la Disposición Delegada de marras practicada el 16/12/2015 (fs. 806), 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. Cita jurisprudencia.

En cuanto a la prescripción de la multa impuesta, señala que no resultan aplicables las normas penales, toda vez que ello atentaría contra la autonomía del derecho

tributario, acogida por nuestros tribunales. Cita fallo de CSJN.

Así, conforme lo prevé el art. 159 del CF, los poderes del fisco para aplicar y hacer efectivas las multas, comenzaron a correr el 1º de enero siguiente a la fecha que tuvieron lugar las violaciones de los deberes materiales, es decir año 2013, encontrándose suspendidos desde el dictado de la Disposición en crisis de fecha 09/12/2015, 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 firme que confirme total o parcialmente la sanción (art. 161 del CF)

Concluye que las facultades del Fisco para reclamar el tributo y/o aplicar multas y recargos correspondientes al período fiscal 2012 (enero a diciembre), no se encuentran prescriptas.

Aborda a continuación el tratamiento de los agravios referidos al fondo de la cuestión, comenzando por la invocada errónea interpretación del Fisco de las exclusiones del Régimen General, art. 322 punto c), art. 342 y art. 344 de la Disposición Normativa “B” N° 01/2004 y sus modificatorias, expresando que el tema se encuentra resuelto por el juez administrativo a fs. 1646vta y siguientes, a lo cual se remite.

Sobre los agravios relativos a la detracción de la base imponible del concepto “Impuestos Internos”, se excluyó el IVA, tanto para responsables inscriptos como monotributistas, conforme lo expuesto por el a quo a fojas 1650vta. Cita jurisprudencia de este Cuerpo, dando cuenta que el régimen de percepción no supone una superposición con otros impuestos de orden nacional.

Respecto de la sanción por omisión remarca que al no haber efectuado las percepciones por los montos que la ley imponía, no cabe duda que la firma incurrió en la infracción que se le endilga. Agrega que en forma conteste se ha expedido este Tribunal en el Acuerdo Plenario 20/09.

Agrega que para su configuración no es necesario analizar la existencia de intención alguna por parte del infractor y que no puede eximirse por el solo hecho de expresar que ha cumplido con sus obligaciones fiscales de acuerdo a la interpretación que hace de las normas tributarias.

Destaca que la firma no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni ha demostrado en las presentes error excusable alguno que lo asiste, por lo que considera que la misma se ha limitado a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

Sobre los cuestionamientos por los intereses aplicados, remarca que los mismos

constituyen un reparación por la falta de disposición de fondo que afectó al Fisco y que su aplicación no requiere prueba alguna de culpabilidad, tesis que se ve plasmada en el art. 886 del Código Civil y Comercial, en cuanto establece la mora del deudor por mero vencimiento del plazo, como así también en el art. 1723, cuando estipula que cuando el deudor debe obtener un resultado determinado, como en el presente resulta ser la obligación de dar una suma de dinero (art. 765 CcyC), su responsabilidad es objetiva.

Asimismo, destaca que se encuentra ausente un accionar probatorio tendiente a demostrar la inimputabilidad de la mora, en los términos previstos en el art. 888 del Código Civil.

En referencia a la procedencia de los recargos del art. 59 del Código Fiscal, señala que los mismos son aplicables por el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia además de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica. Agrega que también aplican a los Agentes de recaudación que no hubiesen retenido o percibido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del Agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

En relación a los planteos sobre la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, señala que la misma reconoce su fuente en la ley, arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto de manera independiente de aquél, en tanto no existe la responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense.

Indica que la norma presupone que el obrar social se ejerce por los órganos directivos y que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables a efectos de acreditar que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social, encontrándose ausente la prueba de tales circunstancias.

Bajo el ordenamiento local, señala que también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como dispone el art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2011).

En cuanto a la aplicación del fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2 de julio de 2014, manifiesta que la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, no

declarándose la inconstitucionalidad de la norma sino rechazando el recurso pero por otros argumentos. Entiende que tal conclusión se ve confirmada por distintos pronunciamientos que cita dictados por las Cámaras en lo Contencioso Administrativo de San Martín y San Nicolás.

En igual sentido, con cita en un precedente de este Cuerpo, desestima la pretendida aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales.

Concluye expresando que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena, que no es subsidiaria ni posee el beneficio de excusión.

Finalmente, con relación al planteo de caso federal, recuerdo que no resulta ser ésta la instancia procesal oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS Nº 3909/2017, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer término y en lo que respecta a la prescripción invocada, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte. La apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior.

Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por la quejosa, considero que dicho planteo deviene abstracto en autos, por las siguientes consideraciones.

Si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no ha operado, por los fundamentos que expone en autos la representante del Fisco, a cuyo alegato remito.

Ahora bien, tendríamos que llegar a idéntica conclusión, si siguiéramos el complejo de antecedentes jurisprudenciales en la materia, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, 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), tendríamos que llegar a idéntica conclusión.. Decididamente me resulta refractaria tal solución. Ello así, entre muchos otros motivos, por la gran desvirtuación arriesgada bajo el entonces vigente Código Civil, para el que sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

Pero yendo a lo que aquí interesa, debe recordarse que el mismo criterio (prescripción decenal artículo 4023 del CC) ha sido aplicado por la jurisprudencia en relación a la determinación de las obligaciones del agente de recaudación (conforme 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).

Y ello sin entrar a analizar el efecto suspensivo que bajo los términos del artículo 3986 del entonces vigente Código Civil, conforme las constancias de fs. 206/207, implicó la notificación a la firma de marras de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante con fecha 28 de agosto de 2014 (C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR- resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del C.C. y C.U., genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, verificada el día 5 de enero de 2018 (ver fs. 1744).

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y recargos, lo que así declaro.

En cuanto a las sanciones aplicadas, 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 inciso b) de aquel con el dictado del acto ahora apelado el 30 de noviembre de 2017 (vide fs. 1620).

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 cuanto a los recargos, los mismos no son siquiera mencionados por los artículos 62 y 65 del Código Penal.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y sanciones, lo que así declaro (en igual sentido en “ADECCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 5 de mayo de 2023, Registro 2442 de la Sala I, entre otros).

2) Por razones de estricta lógica, corresponde ahora dar tratamiento a los planteos de nulidad introducidos por la parte apelante, respecto de los cuales adelanto su rechazo, en tanto ha existido total respeto al debido proceso, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa ni ausencia de los elementos esenciales del acto administrativo.

Sabido es que, si bien no de manera taxativa, el artículo 128 del Código Fiscal, circunscribe de alguna manera el ámbito de procedencia de la nulidad, citando los

artículos 70 y 114, donde además detallan cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.

De la lectura del escrito recursivo advierto que los apelantes discrepan fundamentalmente con el actuar del Fisco por la carga de la prueba que le hace pesar sobre sí para acreditar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos y por la falta y/o ausencia de búsqueda de la verdad material por parte de la Agencia, aspectos sobre los cuales profundizaré aún más en el “Considerando” siguiente, destacando previamente que no se advierte violentado el derecho de defensa de los recurrentes ni afectada la validez del procedimiento administrativo y del acto en crisis.

Al respecto, debo subrayar que no puede obviarse que el organismo recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones con una medida para mejor proveer (Disposición Delegada SEATYS 289/2017, fojas 367/381), ello con el fin de tornar conducentes los medios propuestos en los términos de la parte apelante. Asimismo, en la misma Disposición la Autoridad de Aplicación designó a un perito de oficio, a los fines que una vez producido el diligenciamiento de oficios, proceda a constatar y auditar la información que fuere aportada con la base de datos de la Agencia, rectificando el ajuste, confeccionando nuevos papeles de trabajo y formularios R-341 (fojas 1567 y 1568/1585, respectivamente). Asimismo, cabe resaltar que previo a ello, la fiscalización actuante ha ordenado reiteración de oficios y ampliado el período probatorio, ello mediante la Providencia 24/2017, que obra a fojas 401, hecho que el juez administrativo ha utilizado para controvertir la alegada ausencia de búsqueda de verdad material por parte del Fisco (vide fs. 1641Vta.)

Dichas circunstancias lucen suficientes para considerar la existencia de causa y motivación del acto administrativo y que el obrar fiscal no puede provocar desmedro irreparable alguno a la parte, siendo oportuno recordar las facultades propias del Juez Administrativo, para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por la recurrente durante el procedimiento determinativo, pudiendo incluso desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código procesal.

A su vez, tal como expresé in re “INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F”, del 23/11/2017, Reg. 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)'). "...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 afectarla 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; 2672393; 2731134), 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 19.368) c/ D.G.I.")...". 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.

Es claro entonces que no puede reconocerse violentado el debido proceso, ni vicio o desmedro alguno en el proceder o en el acto en crisis, que claramente cuenta con los elementos necesarios 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 lo atinente a la queja esgrimida por ausencia de participación de los contribuyentes directos, cabe señalar que esta situación no afecta, a mi criterio, la validez del acto recurrido, sino que se refiere al fondo mismo del tema sujeto a decisión de este Cuerpo, punto sobre el cual, se dispuso la realización de la medida para mejor proveer, sobre el cual ahondaré.

A efectos de dar respuesta al planteo, vale recordar que la norma citada, en lo que aquí interesa, establece que "*Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo*". Como puede fácilmente advertirse, una interpretación literal de la previsión legislativa transcrita indica que solo se obliga al Fisco a sumar a los procedimientos a "quienes se pretende obligar", no resultando en autos la situación requerida por la Agencia, a tenor de lo que constituye el objetivo y razón de ser de un régimen de recaudación.

Tales sujetos alcanzan su función en virtud de la oportuna designación que realiza la Autoridad de Aplicación en el marco de la facultad que le confiere la ley para establecer el régimen de recaudación en la fuente que se trate, con la finalidad de concentrar, como es sabido, la recaudación de los múltiples sujetos que intervienen

en la cadena económica en cabeza de unos pocos, facilitando de este modo las tareas de fiscalización que le son inherentes. De coincidirse con ello, no puede admitirse que el legislador caiga en la contradicción de otorgar una herramienta a la Administración (actuales arts. 94, 202 y 203) que lleva ínsita la mencionada finalidad y, a la par, la obligue a promover el proceso para hacer efectiva la solidaridad del agente, que ha omitido actuar, en forma conjunta con los contribuyentes (clientes o proveedores).

En este marco de análisis, no puede sino concluirse que, del juego armónico de las diversas normas implicadas en el ordenamiento fiscal y por aplicación de elementales reglas de hermenéutica integral, el ámbito de aplicación de la estipulación en cuestión (último párrafo del art. 24 CF) no alcanza a los procedimientos que aquí se analizan, pudiendo afirmarse –por el contrario- que la misma está concebida cuando la solidaridad que pretenda atribuirse está dirigida a involucrar a los sujetos a que se refiere, entre otros, el típico supuesto que contemplan los incisos 1 y 2 del art. 21 del CF (los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los integrantes de los órganos de administración de sociedades), conclusión que se corrobora ni bien se repara en la única causal de exoneración que se prevé en su segundo párrafo (*“...se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento...”*), extremo que, por cierto, solamente encuentra cabida en la relación entre aquellas personas y el contribuyente, toda vez que no armoniza, por incompatibilidad, con la actividad que tienen que desplegar los agentes de recaudación, en su rol, con sus eventuales compradores o vendedores de bienes, respecto de los cuales no se advierte cuál sería el supuesto en que éstos (sujetos pasivos de los gravámenes, aquí clientes de DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.) los podrían colocar (a los agentes) en la imposibilidad de cumplimiento, pues si se trata de retenciones deben limitarse a amputar una parte del pago que debe efectuar y, en materia de percepciones, la hipotética conducta renuente del contribuyente (cliente) a adicionar el plus de impuesto al precio de la adquisición del bien o prestación del servicio debería obstar -lisa y llanamente- a que se realice la operación. En consecuencia, no siendo los motivos esgrimidos por los apelantes constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir una nulidad, entiendo que el acto dictado resulta ajustado a derecho, lo que así se declara.

Por lo demás, y a mayor abundamiento, debe tenerse en cuenta además, que cuando la restricción de la defensa en juicio ocurre en un procedimiento que se sustancia en sede administrativa, la efectiva violación del artículo 18 de la Constitución Nacional no se produce en tanto exista la posibilidad de subsanarse esa restricción en una etapa jurisdiccional ulterior, porque se satisface la exigencia de la

defensa en juicio ofreciendo la posibilidad de ocurrir ante un organismo jurisdiccional en procura de justicia (cfr. Fallos: 205:549; 247:52; 267:393, entre otros) y, por tanto, debe considerarse que no se ha violado el derecho de defensa (cfr. Fallos: 300:1047; 305:831)

3) Tratamiento de las cuestiones de fondo. Los puntos en debate se ciernen sobre: **(i)** El carácter de la exclusión normada por el artículo 322 de la Disposición Normativa Serie “B” 01/2004 y de los sujetos que deben ser excluidos; **(ii)** La determinación del monto sujeto a percepción; **(iii)** Inexistencia de responsabilidad solidaria. Improcedencia del cobro de las percepciones al agente de percepción, cuando se abonó el impuesto. Enriquecimiento sin causa. **(iv)** La fecha de alta en el sistema.

(i) En cuanto a los agravios vinculados al ajuste propiamente dicho, merece recordarse que este Cuerpo ha emitido opinión respecto al momento en que las normativas aplicables -Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 (y sus modificatorias)- hicieron operativo el cambio de sistema, comenzando el régimen de “padrón” que modifica sustancialmente el alcance, oportunidad y cuantía de las percepciones a realizar.

Así, en recientes precedentes de la Sala I que integro (Autos “Pedro Balestrino E Hijos SACI”, Sentencia del 18 de febrero de 2021, Registro 2273 y “Cerealera Azul SA”, Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2306), tuve oportunidad de recordar cuál ha sido el criterio mayoritario de este Cuerpo sobre el tema en cuestión, es decir, la incidencia que sobre los supuestos de exclusión previstos en la reglamentación, produjo la introducción del denominado “sistema de padrón”, en el funcionamiento de los regímenes de recaudación.

Sostuvo oportunamente la Sala III de este Tribunal: *“...Así, la apelante arguye la inexistencia de responsabilidad por las percepciones emitidas, en tanto las mismas no fueron efectuadas en razón de lo establecido en el artículo 322 inc. c) de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, que refiere a que quienes realicen la actividad de “Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos”, se encuentran “excluidos” como sujetos pasibles de percepción ... La apelante señala que mediante el dictado de las Disposiciones Normativas N° 70/07 y 74/07, la Agencia realizó modificaciones al artículo 344 de la DN B 01/2004, creando un padrón de alícuotas para sujetos pasibles de retenciones y percepciones, teniendo como único objetivo informar la alícuota a aplicar para la determinación cuantitativa del importe que corresponde retener o percibir en todas aquellas operaciones por las cuales resulten aplicables los regímenes recaudatorios pertinentes. Del acto recurrido se evidencia... que es en virtud de las mencionadas disposiciones, conjuntamente con lo previsto en los artículos 318 y 320 de la*

Disposición Normativa 01/2004, que la Autoridad de Aplicación consideró que el agente de autos, se encontraba obligado a actuar como tal respecto a la actividad de "Comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos", aplicando las alícuotas informadas en el Padrón de contribuyentes para cada uno de los periodos según lo establecido en el artículo 344 de la citada Disposición Normativa. La Agencia sostiene que el motivo del cambio efectuado fue para alcanzar el funcionamiento óptimo de los regímenes de recaudación del impuesto sobre los ingresos Brutos, como así también de dotarlos de un mayor grado de simplicidad y certeza, incorporando un padrón con la totalidad de los contribuyentes del referido impuesto, donde establece la alícuota que el agente debe aplicar al percibir/retener a cada uno de ellos. Sentado lo expuesto corresponde analizar las normativas consideradas por la Agencia, para poder decidir si le asiste razón el apelante en cuanto al alcance de las mismas y de la aplicación del artículo 322 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004. Tal como surge de la primera de ellas, Disposición Normativa Serie B Nº 70/07, se sustituyó el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04, por el siguiente: "Artículo 344.- A los fines de liquidar la percepción se deberá aplicar, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, la alícuota que con relación a cada contribuyente en particular, se consignará en el padrón de contribuyentes que la Autoridad de Aplicación publicará en su página web (www.rentas.gbagov.ar) y al que deberán acceder los agentes de percepción a fin de cumplir con las obligaciones a su cargo. Se incluirá en el padrón a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los ingresos Brutos. Con relación a aquellos que se encuentren desgravados, exentos o excluidos de la percepción, de manera total, se consignará una alícuota igual a cero..." ... Posteriormente con el dictado de la Disposición Normativa Serie "B" 74/07 se vuelve a modificar el citado artículo 344 de la "B" 01/04, estableciendo en lo que aquí interesa que: "...Con relación a aquellos contribuyentes que se encuentren exentos o desgravados en más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas, declarada en la última declaración jurada vencida, se consignará una alícuota igual a cero (0). La misma alícuota se consignará con relación a aquellos contribuyentes excluidos de la percepción de manera total y a aquellos del régimen tributario especial para distribuidores de energía eléctrica". (Vigente a partir del 14 de noviembre de 2007). Ahora bien, en el año 2008 se procedió al dictado de una nueva disposición que vuelve a modificar lo establecido en las disposiciones ut supra desarrolladas, esta es la Resolución Normativa Nº 48/08 (vigente a partir del 24 de abril de 2008). En sus considerandos, que entiendo atinado transcribir para comprender su articulado, manifiesta que "...resulta necesario dejar expresamente establecido que en el padrón al que se hace referencia en los artículos 344 y 411 Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 (texto según Disposición Normativa Serie "B" Nº 74/07) se consignará una alícuota igual a

cero con relación a quienes realicen aquellas actividades que no son pasibles de la percepción o retención del tributo... por así encontrarse previsto en la normativa aplicable, siempre que los ingresos constitutivos de la base imponible de las mismas representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el contribuyente, conforme lo declarado en su última declaración jurada". Tal como surge de las normas mencionadas (Disposiciones Normativas "Serie" B 70/07 y 74/07 y RN 48/08), se introdujeron modificaciones al Régimen de Recaudación, incorporándose en primer lugar un sistema de padrón en el cual se incluyó a la totalidad de los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y se indicó la alícuota que se aplicará al percibir el agente, como así también aquella que corresponde aplicar en los casos en que el sujeto a percibir no se encuentre en el citado padrón o se trate de un sujeto exento o desgravado, excluido de percibir o que realice actividades no pasibles de percepción del tributo ... la nueva redacción del artículo 344 de la DN B 01/04 no solo modificó el régimen de alícuotas, sino que con ello también varió el régimen de exclusiones, en tanto que si bien las previsiones del artículo 322, en el que se establece la exclusión de ciertos contribuyentes como sujetos pasibles de percepción resulta aplicable, ello se encuentra condicionado a que la actividad, por la cual se lo excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Sentado lo expuesto y conforme lo establecido en las normativas citadas, entiendo que el Agente de autos se encontraba obligado a percibir a los clientes que desarrollaban la actividad señalada en el artículo 191 inc. b) del Código Fiscal T.O. 2011 (actividad de comercialización mayorista y minorista de tabaco, cigarros y cigarrillos) ... En referencia a la modificación realizada por Resolución Normativa N° 02/2013 citada por el apelante, toda vez que el ajuste efectuado en las actuaciones es respecto al periodo fiscal 2008, entiendo que la misma no tiene incidencia para modificar el tratamiento fiscal en el presente, sin embargo resulta útil para confirmar la interpretación realizada precedentemente; lo que así declaro..." (Del Voto de la Dra. Carné, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 15 de diciembre de 2017, Registro 3927 y, en igual sentido, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017. Registro 3947).

Previamente, la misma Sala sostuvo en un antecedente de la misma firma: "...Que ello así, he de advertir que el marco legal que regulaba la actuación del Agente de Recaudación en el período bajo tratamiento (2010), daba cuenta de las variaciones introducidas respecto del régimen de alícuotas, como así también del sistema de exclusiones, toda vez que los sujetos previstos en el artículo 322 (excluidos de percepciones), se encuentran condicionados a que la actividad por la cual se los excluye, represente más del 30% de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades declaradas. Que en este orden, la Corte Suprema de Justicia de

la Nación ha sostenido en distintos pronunciamientos que una norma posterior, puede derogar o modificar una ley anterior en forma expresa o en forma tácita (cfr. Fallos: 3071398; 308:439, 715; 325:2394 entre otros). En tal sentido, advierto que los cambios al régimen alicuotario y al sistema de exclusiones de sujetos pasivos, resultan ser plenamente aplicables, sin ser tachada la aplicación del modificado art. 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004, de irrespetuosa del orden legal establecido ya que, de lo contrario, se estaría consagrando la inamovilidad del orden legislativo y la posibilidad de que el legislador de hoy condicione u obligue, en un sentido determinado, al del futuro. Que vale agregar, en referencia a las exclusiones en el contexto del nuevo régimen, lo sostenido por la ARBA ante la consulta realizada por la Cámara de Productores Agrícolas y Ganaderos quien encontrándose en disconformidad con la inclusión de sus representados en los padrones del régimen general de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos con alícuotas diferentes a cero, pide la exclusión de los mismos como sujetos pasibles del citado régimen basando su pretensión en lo dispuesto en el artículo citado. Así, mediante el Informe Nº 10/2009 se concluyó que: "De conformidad con lo establecido en el artículo 322 inciso c) de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 y mods... deben quedar excluidos como sujetos pasibles de la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del régimen general aquellos sujetos que desarrollan las actividades a que se refiere el artículo 165 inciso c) del Código Fiscal (T.O. 2004 y mods.) Ello así, en tanto y en cuanto los ingresos constitutivos de la base imponible atribuible a tales actividades representen más del treinta por ciento de la base imponible correspondiente a la totalidad de las actividades desarrolladas por el mismo sujeto, conforme lo declarado en su última declaración jurada (conf. artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/04 y mods.)..." (Del Voto de la Dra. Navarro, en autos "Copimo S.R.L.", Sentencia del 17 de noviembre de 2017, Registro 3908).

Haciendo propio el criterio expuesto y recordando que este Vocal ha tachado de irrazonable algunas regulaciones e interpretaciones tendientes a restringir el alcance de las exclusiones en cuestión (Sala I, "SIDERCA S.A.I.C." del 3/9/2019, entre otras), no puede dejarse de observar que tal postura no ha de repetirse en el caso de marras, en los que todos los sujetos involucrados han demostrado el carácter de contribuyentes del impuesto con ejercicio efectivo de una actividad gravada en esta jurisdicción.

Que, conforme se señala en la disposición impugnada, la normativa no deja en manos del agente de percepción la responsabilidad de apreciar si cada sujeto es o no pasible de percepción, sino que es la propia Agencia la cual, al momento de la confección del Padrón de Alícuotas realmente desarrolladas/declaradas por cada contribuyente y demás indicadores obrantes en la base de datos del Organismo, determina que porcentajes de los establecidos por la norma le corresponde asignar a

cada contribuyente, debiendo limitarse el Agente a aplicar las alícuotas indicadas por aquella nómina.

En consonancia con todo lo expuesto, en tanto el sujeto pasible de recaudación no cuente con un certificado de exclusión válido expedido por la Administración que lo libere de la recaudación, se comprende que el agente debe practicar la percepción correspondiente, aplicando sobre el monto de la operación -determinado conforme el artículo 342 de la Disposición Normativa N° 1/2004 en estudio-, la alícuota que para el sujeto de que se trata prevea el padrón suministrado por la Autoridad de Aplicación.

Por consiguiente, de la lectura armónica de los citados artículos de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 (modificatorias y complementarias), no caben dudas que la firma de autos omitió actuar como agente de percepción, lo que así declaro.

Entiendo pertinente advertir que buena 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.

(ii) Uno de los puntos centrales en debate, se cierne sobre la conformación del monto sujeto a percepción atento que el agente sostiene que la actividad tributa por la diferencia entre el precio de compra y de venta, alegando además que los Impuestos Internos deben detraerse a los efectos de determinar la base de cálculo de la percepción, mientras que el criterio fiscal concluye que en la etapa de circulación de cigarrillos en la cual opera DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L, el concepto en cuestión está presente formando parte del precio del producto como un costo del mismo, por cuanto no sólo no es sujeto de derecho de dicho impuesto, sino que el hecho imponible se produjo en la etapa anterior.

Adelanto mi postura, favorable al criterio fiscal, por las razones que seguidamente expondré. Comenzaré recordando que no ha de confundirse la forma de cálculo de una forma de pago a cuenta como es la percepción sufrida, con la forma de cálculo del impuesto propiamente dicho. El artículo 342 inc. 1 de la D.N. Serie "B" N° 01/2004 establece: *"Monto sujeto a percepción. "ARTÍCULO 342.- La percepción debe calcularse aplicando la alícuota correspondiente respecto de alguna de las siguientes alternativas: 1) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) Las percepciones que se hubieren efectuado por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. b) Los conceptos a que se refieren los artículos 148 inciso a) y 149 inciso a) del Código Fiscal. 2) Sobre el monto total de la operación que surja de la factura o documento equivalente*

pudiendo detraerse, según corresponda, los siguientes conceptos: a) El Impuesto al Valor Agregado, cuando el adquirente, locatario o prestatario revista la condición de responsable inscrito ante dicho gravamen. b) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo II del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas alcohólicas), cuando se trate de bienes vendidos a fabricantes o fraccionadores que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. 54 c) El Impuesto Interno a que se refiere el Capítulo IV del Título II de la ley nacional 24.674 (bebidas analcohólicas, jarabes, extractos y concentrados), cuando se trate de jarabes, extractos y concentrados vendidos a fabricantes que utilicen los mismos en el desarrollo de sus actividades gravadas por el referido tributo nacional. d) Las percepciones que se hubieren efectuando por aplicación de otros regímenes nacionales, provinciales y municipales. e) Los conceptos a que se refiere el artículo 149 inciso a) del Código Fiscal.”

A su vez, el Código Fiscal, en su artículo 188 inc. a) señala: *“No integran la base imponible, los siguientes conceptos: a) Los importes correspondientes a impuestos internos, impuesto al Valor Agregado - débito fiscal-, impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e impuestos para los fondos: Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales, con las limitaciones previstas en el artículo 217. El importe a computar será el de débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida.”*. Y agrega el artículo 189 inc. a) *“En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida. A los fines de verificar la procedencia de estas deducciones, la Autoridad de Aplicación podrá disponer con carácter general o para determinados grupos o categorías de contribuyentes, regímenes especiales de información o la presentación de declaraciones juradas adicionales a las previstas por este Código.”*

Por su parte, la Ley 24.674, al modificar la Ley de Impuestos Internos, texto ordenado en 1979 y sus modificaciones, establece en el artículo 2º, bajo el Título I Disposiciones Generales que *“Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación, excepto en el caso de los bienes comprendidos en el Capítulo VIII, sobre el expendio de los bienes gravados,*

entendiéndose por tal, para los casos en que no se fije una forma especial, la transferencia a cualquier título, su despacho a plaza cuando se trate de la importación para consumo —de acuerdo con lo que como tal entiende la legislación en materia aduanera— y su posterior transferencia por el importador a cualquier título. En el caso de los impuestos que se establecen en los capítulos I y II del título II, se presumirá salida de fábrica o depósito fiscal implica la transferencia de los respectivos productos gravados. Dichos impuestos serán cargados y percibidos por los responsables en el momento del expendio...Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador...”

Posteriormente, en el Título II, Capítulo I Tabaco, artículo 15 establece que “*Los cigarrillos, tanto de producción nacional como importados, tributarán sobre el precio de venta al consumidor, inclusive impuestos, excepto el impuesto al valor agregado, un gravamen del setenta por ciento (70%).*”

En el caso, resulta que quienes revisten la calidad de sujetos pasivos de Impuestos Internos son los fabricantes o importadores de cigarrillos. El hecho de que por una cuestión de operatoria comercial, tanto la tabacalera o importadora como los distintos intermediarios en la cadena de comercialización de cigarrillos, discriminen impuestos internos en sus facturas, a los efectos de poder detraer este concepto de la base imponible del cálculo del Impuesto al Valor Agregado (conforme Decreto 692/98 art. 44), no los habilita a detraerlo de la base de cálculo de la percepción por cuanto en la única etapa en la cual incide, tal como lo expresa la propia Ley 24.674 en su artículo 2°, es en la primer transferencia la cual se produce con la venta de los cigarrillos de la tabacalera a DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.

Por lo expuesto, corresponde convalidar el criterio Fiscal, lo que así declaro.

(iii) En cuanto a la inexistencia de responsabilidad solidaria, improcedencia del cobro de las percepciones al agente de percepción cuando se abonó el impuesto y enriquecimiento sin causa, distinto es el enfoque que he de dar a la cuestión relativa al eventual pago del impuesto por parte de los contribuyentes directos involucrados en autos, como clientes de la firma apelante.

Corresponde observar que, a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. 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 y la consiguiente

responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea “...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...” (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").

Y es allí donde gira la controversia, ya que los apelantes manifiestan que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, basando principalmente su queja en la falta de acción en ese sentido por el Organismo Fiscal y ofreciendo prueba informativa y pericial contable sobre sus clientes.

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, 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 sufrida.

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, detraerá 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 por la misma 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, no puede dejarse de advertir sobre el riesgo que se asume ante una inidónea 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.

Ya ha expresado este 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, la que —como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de 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 Nº 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.

Es necesario advertir a esta altura, 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 que puede y debe ser constatado 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 con respecto a los clientes que declararon y/o abonaron el impuesto (total o parcialmente) y que lucen en el informe de fs. 1906/1946 presentado por el Departamento de Representación Fiscal de ARBA, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones.

iv.- La fecha de alta en el sistema. Resuelto lo que antecede, el argumento de defensa que subsiste, resultan ser la fecha de alta en el sistema para poder efectuar percepciones, en tanto los apelantes sostienen la inexistencia de responsabilidad por las percepciones omitidas de realizar hasta contar efectivamente con el alta en el sistema.

En relación a estas manifestaciones, en primer término, es de ver que los quejosos le endilgan a la Agencia de Recaudación el encontrarse impedidos de actuar como “Agente” hasta Abril de 2012, conflicto sobre el cual puedo observar que el juez administrativo al momento de brindar su tratamiento a fojas 1646, determinó la

suerte adversa del agravio y planteo pretendido, señalando que *“...de conformidad a la normativa vigente, era su deber inscribirse en tiempo y forma incluso con anterioridad al período 2012.”*

Claramente, al momento de acaecer el trámite de inscripción, la firma ya debería estar inscripta siendo evidentemente extemporáneo su accionar, ello de conformidad a la normativa vigente a la cual bien pudo acceder oportunamente y fue pormenorizadamente detallada en el acto administrativo aquí apelado.

4) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de sufijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente”.*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, 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).

Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica; que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge" del 13-3-2002; en autos "Waitz de Luque", del 08-03-2007 y en autos "Terrasa Hermanos S.A.", del 22-04-2009 y C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4°-; 323:3412). Y, asimismo, se consideró constitucional la delegación hecha a la autoridad administrativa para la fijación de las tasas, solución que no contradice al actual art. 76 de la Constitución nacional, siguiendo para ello las pautas de Fallos: 148:430; 286:325 y 307:2643.

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

5) Procedencia de la multa dispuesta. En torno a 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. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313 y 322:519).

Y este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios

interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una decisión empresaria de no actuar en el carácter legalmente exigido, omitiendo practicar percepciones en las operaciones auditadas. Y si bien la pena ha de aplicarse sólo sobre la porción de reclamo subsistente, 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.

Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

6) Procedencia de los recargos. Respecto a 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 1º: *“...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 2º 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 8º, 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.

No está demás advertir que de manera alguna la aplicación de esta segunda sanción pecuniaria implica una violación a principio penal o constitucional alguno. Claramente se concluye que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de la competencia jurisdiccional — acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TEA).

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, que aquí se confirman, deberán aplicarse sin embargo sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

7) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria y bajo regulación legal 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 TEORIA 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 el período determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo

además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria de fs. 12/16). Merece agregarse además 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”*.

Por último, 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 al Sr. Fernando Berasain (socio gerente, administrador de la empresa).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por los apelantes, 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 en los casos que analizara la Corte. 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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento como asimismo el descargo oportunamente presentado por el propio socio gerente (ver fs. 328/360), describiendo pormenorizadamente y en primera persona todo lo actuado por la empresa que administra y dirige, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando con total conocimiento de causa que no se practicaron las percepciones reclamadas (como clara decisión empresarial) e invocando supuestas exclusiones, formas de cálculo de las percepciones a determinar (porque no las habían practicado) y la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administra, extremo objeto de impugnación fiscal en autos. Ello salvo que se quiera entender que tales decisiones en empresas de esta envergadura surgen solas producto de la casualidad, o de la oficina contable, dispuestas por empleados de la firma sin conocimiento de sus administradores.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos.

Y para cerrar el círculo en el sentido expuesto, no deberá obviarse la suscripción por el Sr. Berasain de los Balances empresarios al 30.06.2012 y 30.06.2013 (fs. 17/28 y 68/76) con descripción ambos de pasivos tributarios y, en particular, de percepciones en el impuesto de marras (vide fs. 76 vta).

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1744/1765 por el Sr. Fernando Berasain, por derecho propio y en representación de la firma “DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.”, con el patrocinio

del Dr. Carlos A. C. Forcada, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3903, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de noviembre de 2017. **2°)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, punto 3) apartado iii) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8° del acto apelado, solo respecto al pago de las sanciones aplicadas en sus artículos 4° y 6° (multa y recargos). **4°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por Omisión y recargos, sobre las diferencias resultantes de la liquidación ordenada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, corresponde establecer si, a partir de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 3903/17, se ajusta a derecho.

Así, comenzado con el análisis de los planteos prescriptivos opuestos por la recurrente, debo señalar en primer término que comparto el rechazo resuelto por mi colega preopinante, de la prescripción planteada con respecto a la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación (primera parte del **punto 1** del Considerando III de su voto).

En este sentido, destaco que, en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217; a cuyas consideraciones remito en honor a la brevedad), he tenido oportunidad de pronunciarme en torno al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (Conf. Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional).

Conforme ello, y teniendo en consideración que, en casos como los de autos (determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, por el período 2012) corresponde aplicar el plazo decenal de prescripción contemplado en el Art. 4023 del Código Civil (Ley N° 340), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas (esto es, enero a diciembre de dicho año), debe rechazarse el planteo formulado, toda vez que la Disposición Delegada SEATYS N° 3903/17 fue notificada el 14 de diciembre del año 2017 (conforme surge de la constancia agregada a fojas 1743). Esto es, en tiempo oportuno; lo que así declaro.

Ahora bien, en relación con el planteo incoado contra la vigencia de las facultades

del Fisco para aplicar multas y recargos, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al mismo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.*”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de 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, en el del agente, decenal.

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

En este marco, corresponde señalar entonces que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [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: 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

Cabe advertir al respecto, que si bien esta última norma se refiere –únicamente– a la prescripción de la acción penal frente a hechos reprimidos con “multa”, en atención a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico), por afinidad, no encuentro razones de peso para no someterlos, en cuanto a la regulación de su prescripción, al régimen establecido en dicha norma de fondo, pues –en definitiva– en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales.

A su vez, debe señalarse que el plazo bienal en cuestión debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los precedentes referenciados.

Así, a fin de determinar el inicio del cómputo respectivo, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos .

En ese sentido, cabe recordar que el Art. 61 del Código Fiscal (texto anterior a la reforma operada mediante Ley Nº Ley 14.880) disponía: “*El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar. Si el*

incumplimiento de la obligación fuese cometido por parte de un agente de recaudación, será pasible de una sanción de multa graduable entre el veinte por ciento (20%) y el ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del impuesto omitido”.

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

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

En este marco, corresponde entonces analizar la posición fiscal ajustada más reciente, toda vez que, de estar prescriptas las pertinentes facultades de la Autoridad de Aplicación, también lo estarían en relación con las más antiguas.

Así, cabe destacar que, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Percepción, con opción de determinación por el método de lo “percibido”; ver fojas 284), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada, y para la realización del pago pertinente, con respecto a la posición fiscal 2Q 12/2012, se produjo el 14 de enero del año 2013 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 62/11, Anexo V).

Por lo tanto, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr el 15 de enero de 2013 y venció a las 24 Hs. del 14 de enero de 2015, sin que se verifiquen a su respecto (según surge de las constancias de autos) circunstancias que pudieran haber alterado su curso.

Consecuentemente, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado,

declarar la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco bajo estudio y dejar sin efecto las sanciones aplicadas mediante los Arts. 4 y 6 del acto apelado (Conf. Arts. 61, segundo párrafo, y 59 Inc. “f”, del Código Fiscal), y la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante para su pago mediante el Art. 8 de este último (Conf. Art. 63 del citado código); lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal instructor, adhiero a lo resuelto bajo los **puntos 2** (nulidad), **3 I** (exclusiones; sin perjuicio de recordar que senté posición al respecto en mi voto para la causa “T. Herrero S.A.C.I.”, Sentencia de Sala II del 2/03/21, Registro N° 2973), **3 II** (monto sujeto a percepción), **3 III** (ingreso del tributo reclamado al agente por parte de los contribuyentes directos del gravamen), **3 IV** (fecha de alta en el sistema) y **4** (intereses); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la procedencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, Incs. 2 y 4, y 24 del Código Fiscal (**Punto 7** del voto de la Instrucción), única vigente en función de lo resuelto *ut supra* con respecto a las facultades sancionatorias de la ARBA, advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, 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 y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Fernando Berasain, por derecho propio y en representación de la firma "DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.", con el patrocinio letrado del Dr. Carlos A. C. Forcada, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3903/17, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación del gravamen adeudado en los términos descriptos en el Considerando III, punto 3, apartado III, del voto de la Instrucción. **3)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco y dejar sin efecto las sanciones aplicadas mediante los Arts. 4 y 6 del acto apelado y la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el Art. 8 de este último para su pago. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el Art. 8 de la disposición apelada para el pago del gravamen adeudado por el agente. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravio, el acto apelado a este Tribunal.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente, he de apartarme de la solución propuesta por el Vocal instructor preopinante Dr. Ángel C. Carbballal, toda vez que por las razones que seguidamente se expondrán, a nuestro juicio se encuentra configurada la prescripción.

En tal sentido, para la obligación principal y sus accesorios, ha de estarse a lo

establecido en C.S.J.N., “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” del 30 de septiembre de 2003 (Fallos 326:3899), que permite concluir que en el asunto sub examine, en atención a lo previsto en el art. 4.027 inciso 3 del Código Civil Velezano; arts. 7, 2.537 y 2.562 inciso c) del Código Civil y Comercial de la Nación actualmente vigente, operó la prescripción y como consecuencia de la misma, neutralizadas las facultades para determinar, exigir el pago o reclamar deudas por el período fiscal año 2012 (enero a diciembre).

Asimismo, la potestad sancionatoria para aplicar multas y recargos, se encuentra extinta por encontrarse ampliamente vencido el plazo de dos (2) años desde que el ilícito administrativo quedó configurado, y no existen causales de suspensión e interrupción con virtualidad jurídica suficiente para enervar su consumación.

Conforme lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJ 001897/2018/RH001, del 07/03/2023, “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar) “a ese cuerpo normativo – se refiere al Código Penal- es 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.” (conf. Considerando 6° del voto de la mayoría).

La doctrina allí sentada, resulta de directa aplicación al supuesto de autos, atento la naturaleza penal de los rubros cuestionados. Los contenidos normativos de los arts. 62 inciso 5 y 65 inciso 4 del Código Penal de la Nación, que regulan el plazo de prescripción de la acción y la sanción respectivamente, indudablemente desplazan al derecho local provincial, en tanto este último deviene inaplicable por contravenir la legislación de fondo referenciada.

Como consecuencia de ello, se torna inoficioso un pronunciamiento sobre los restantes agravios introducidos por los recurrentes. Así lo manifiesto.

POR ELLO VOTO: 1) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Fernando Berasain, por derecho propio y en representación de la firma “DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.”, con el patrocinio letrado del Dr. Carlos A. C. Forcada. 2) Revocar y dejar sin efecto íntegramente la Disposición Delegada SEATYS Nº 3903/17, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 3°) Como consecuencia de lo resuelto en los puntos 1 y 2, declarar inoficioso un pronunciamiento sobre la restante materia de agravio introducida por los recurrentes.

POR ELLO, POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1744/1765 por el Sr. Fernando Berasain, por derecho propio y en representación de la firma “DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.”, con el patrocinio del Dr. Carlos A. C. Forcada, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 3903, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de noviembre de 2017. **2º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, punto 3) apartado iii) del voto de la instrucción. **3º)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco y dejar sin efecto las sanciones aplicadas mediante los Arts. 4º y 6º del acto apelado. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el Art. 8º de la disposición apelada. **5º)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravio, el acto apelado a este Tribunal. Regístrese, notifíquese, cumplido devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número:

Referencia: “DISTRIBUIDORA BERASIAN SRL” (correctamente DISTRIBUIDORA BERASAIN S.R.L.) - 2360-0066428-2013

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-19887866-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4726.