



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0234940/2015, caratulado "AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0234940/2015, caratulado "AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fojas 900/921, por el Cr. César Roberto Litvin, en carácter de apoderado y patrocinante de la firma "AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A." y de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4013, dictada el 7 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que por el acto en cuestión (obrante a fs. 869/896) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-71049270-7), en carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral; para el período fiscal 2011 y por el ejercicio de las actividades de "Venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 501111), "Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios nuevos" (Código NAIIB 501112), "Venta de autos, camionetas y utilitarios usados excepto en comisión" (Código NAIIB 501291), "Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral" (Código NAIIB 502990) y "Venta al por menor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras, cubiertas y baterías" (Código NAIIB 503290); todo ello en relación al período fiscal 2011.

Por el artículo 6°, establece diferencias adeudadas en virtud de haber tributado en

defecto, ascendiendo la pretensión fiscal a la suma de Pesos setecientos noventa y nueve mil trescientos once con 80/100 (\$799.311,80) con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 y modificatorias). Asimismo, se establecen saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 04, 11 y 12/2011, por la suma de Pesos doscientos sesenta y seis mil setecientos noventa y cinco con 80/100 (\$ 266.795,80).

Por artículo 7° se aplica al contribuyente una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 del mismo Cuerpo normativo.

Por último, mediante el artículo 8° del acto recurrido se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma contribuyente por el pago del gravamen establecido, intereses y multa de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, presidente y vicepresidente respectivamente del directorio social y en virtud de los artículos 21 inciso 2°, 24 y 63 del Código referenciado.

Que a fs. 1114, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal. Que a fs. 1117, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal. Se impulsa el trámite procesal y se hace saber que conocerá la Sala I.

A fs. 1/16 del Alcance 1 que se anexa a fs. 1119, obra nueva presentación del Cr. Litvin, invocando análogo carácter, oponiendo un nuevo recurso de apelación (con fecha 25 de abril de 2018) con reiteración parcial de los agravios e introducción de otros, el cual deviene palmariamente inatendible por extemporáneo.

Que mediante providencia de fs. 1122, se procede a dar traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal por el término de 15 días, para que conteste agravios y en su caso, oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 1126/1135 el responde de rito.

Que por último, se hace saber que la Sala queda integrada integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental adjunta al recurso y se rechazan la pericial e informativa ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa, procediéndose a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), lo que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Plantea el apelante los siguientes agravios:

1.- Solicita se declare la nulidad de la Disposición apelada, así como de la Disposición de Inicio del Procedimiento, por carecer de la debida motivación, por no existir o ser absolutamente insuficientes las razones que se esbozan en orden a formular los ajustes propuestos.

Enrostra que la Administración sólo se limitó a afirmar genéricamente que se detectaron diferencias entre las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos y los mayores contables, siendo que es práctica habitual que en éstos últimos se incluyan ciertas registraciones que no necesariamente responden a conceptos o ingresos alcanzados con el gravamen, tal como sucede aquí con las notas de crédito emitidas por AUTOMOTORES RUSSONIELLO y por VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A., las cuales deben restarse de los ingresos en tanto constituyen débitos. Agrega que en el acto recurrido no se hace la más mínima mención a cuáles son los conceptos que integrarían la base imponible del gravamen y que la apelante no habría incluido en sus liquidaciones tributarias. Cita doctrina, jurisprudencia y plexo legal que harían procedente su pretensión nulitiva.

2.- Opone la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar de oficio el impuesto correspondiente al período fiscal 2011 por aplicación directa de las normas del Código Civil vigente al momento del cómputo de los plazos y de acuerdo a la jurisprudencia de la CSJN, que cita. Predica que resultan de aplicación las disposiciones contenidas en el Código Fiscal en la medida que no se opongan a las normas del Código Civil y del Código Penal, legislación común de conformidad con lo establecido por el art. 75 inc. 12 de la CN.

Discurre sobre la “cláusula de los Códigos” y sostiene que la interpretación de la Autoridad Fiscal está en contraposición con el criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Filcrosa S.A.”. Afirma que el plazo es quinquenal que su cómputo se inicia desde el título de la obligación (conforme art. 3956 Código Civil), que se suspende por única vez con la constitución en mora del deudor y se interrumpe con la demanda judicial (art. 3986 del CC).

Por lo expuesto, plantea la inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal en tanto se apartan de lo legislado en el Código de fondo. Concluye que en el caso de autos, las facultades para reclamar por eventuales diferencias del período 2011 han prescripto, toda vez que el plazo comenzó a correr el 1° de febrero de 2011, para el período 01/11 y el 1 de enero de 2012 para el último de los períodos involucrados (12/2011), quedando vencidos los cinco años el 1° de enero de 2017, no verificándose el acaecimiento de ninguna de las causales de suspensión o interrupción de las previstas en el Código Civil, resultando inconstitucionales las contempladas en el Código Fiscal, por cuanto extienden el plazo contemplado en el

art. 4027 más allá de los cinco años que fija como límite máximo.

3.- Sin perjuicio de lo expuesto, alega la improcedencia del impuesto determinado y reclamado por el Fisco, reiterando que el Organismo Recaudador ha incluido en la Base Imponible tres conceptos improcedentes, a saber: 1) Notas de crédito que AUTOMOTORES RUSSONIELLO SA emitió durante el período fiscal 2011 a sus clientes como consecuencia de la anulación de operaciones; 2) Notas de crédito por cumplimiento de objetivos de comercialización emitidas por VOLKSWAGEN ARGENTINA SA y 3) los ingresos por ventas correspondientes a planes de ahorro.

Transcribe pasajes del acto recurrido, subrayando que causa agravio a la parte apelante cuando el a quo expresa que: *"...surgiendo diferencias entre los ingresos declarados en el Impuesto sobre los Ingresos brutos y los ingresos registrados en los Mayores Contables, según fuera plasmado en papel de trabajo de fs. 723, las cuales no fueron justificadas por el contribuyente de autos..."*. Afirma que la producción de la prueba pericial oportunamente ofrecida hubiera sido fundamental para demostrar el yerro de la fiscalización al no considerar que a los fines de calcular los ingresos debió descontarse los débitos, en este caso las notas de crédito. Reprocha a la Autoridad de Aplicación que haya dictado una medida para mejor proveer con similares alcances que el de la pericia ofrecida, en donde no se cumple con lo solicitado por el juez administrativo, no obstante lo cual es considerada a los fines de la determinación del tributo.

Afirma que de la simple comparación entre la copia certificada del Libro Diario y el informe certificado ante el consejo que acompaña, surge que las notas de crédito consignadas en la columna "DEBE" no fueron deducidas de la base imponible. Remarca que esta situación ocurre con todas las cuentas de la firma y dice sustentarlo con prueba que adjunta al libelo recursivo.

Destaca en relación al punto 2) requerido en la medida para mejor proveer, que nada se dice en relación a si los ingresos señalados como consecuencia de las ventas de los planes de ahorro correspondían a ingresos por comisión o derivados de la propia actividad de la firma.

Que tampoco han sido deducidas las notas de crédito emitidas a la empresa por Volkswagen Argentina SA. Estando debidamente individualizadas en la documentación obrante en las actuaciones, erróneamente los inspectores las incorporaron a la base imponible del impuesto. Afirma que se trata de descuentos y bonificaciones que la aludida automotriz efectuó a AUTOMOTORES RUSSONIELLO SA como parte de su política de incentivos de venta. Constituyen bonificaciones por cantidad o volúmenes de venta que, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 189 del Código Fiscal, debían deducirse de la base imponible del tributo.

Agrega que si bien la Autoridad Administrativa no objeta tal circunstancia y dice haberlas deducido, subraya que ello no ha sido de tal modo. En aval de tal postura, acompaña informe contable en el cual se indican las notas de Crédito emitidas por Volkswagen Argentina SA durante el período 2011 a Automotores Russoniello SA, que fueron contabilizados impactando en la cuenta contable Incentivos Planes de Ahorro (5500002).

Que se agravia del incremento de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para la actividad 501111 (venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión), propiciado por el Fisco para las ventas correspondientes a planes de ahorro, las cuales atañen a la actividad 501112 que corresponde a la venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, en comisión. Alega que los ingresos por venta de planes de ahorro son otorgados por la terminal automotriz (Volkswagen Argentina SA), actuando la firma apelante como intermediario entre el cliente y la automotriz y percibiendo una comisión. En abono de ello, dice que acompaña informe contable en el cual se reseñan los Comprobantes tipo factura emitidos por la parte accionante por cuenta y orden de Volkswagen SA de Ahorro para fines determinados. Cita el art. 636 de la Disposición Normativa 1/2004, en virtud del cual solicita se deje sin efecto la Resolución recurrida en tanto ha ingresado correctamente el tributo en relación a las comisiones que percibe por los suscriptores que consigue.

Cuestiona el coeficiente unificado de Convenio Multilateral toda vez que la contribuyente asignó los ingresos y gastos de acuerdo a la jurisdicción en donde se realizaron las operaciones y soportaron los gastos (Mendoza y Formosa). Agrega que de las declaraciones se desprende que soportó gastos en relación a transporte y flete, entre otros.

4.- Rechaza la aplicación de intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, por entender que no se ha configurado la mora del deudor por retardo en el cumplimiento de la obligación por un obrar doloso o culposo por parte del contribuyente. Cita el artículo 888 del Código Civil y Comercial.

A los efectos liquidatorios, solicita se tenga en cuenta el saldo a favor reconocido por la Disposición apelada que asciende a la suma de \$266.795,80.

5.- Plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectiva la multa impuesta por haber transcurrido el plazo bienal, establecido en el Código Penal, dada la naturaleza de las mismas. Subsidiariamente sostiene que tales facultades de la Administración para aplicar la multa bajo análisis también se encuentra prescripta por haber transcurrido el plazo quinquenal establecido en el Código Fiscal. Asimismo, pregona la improcedencia de la multa, toda vez que ni la

firma ni sus representantes legales han incurrido en la conducta típica imputada, en tanto la liquidación del tributo ha sido efectuada en un todo de acuerdo a la normativa vigente.

Objeta la ausencia del elemento subjetivo del tipo, fundado en la culpa o dolo en el que habría incurrido al liquidar sus obligaciones, requisito éste que por exigencia de nuestro más Alto Tribunal debe configurarse para la aplicación de este tipo de sanciones por su indudable contenido penal.

6.- Impugna la atribución objetiva de la responsabilidad solidaria y la inversión de la carga de la prueba, en tanto el onus probandi recae sobre quien alega. Cita jurisprudencia y a todo evento solicita la revocación de la sanción por mediar error excusable. Se opone a la atribución de la responsabilidad solidaria en tanto se omite considerar que la misma reviste naturaleza subjetiva, basada en la culpa. Discurre sobre la Ley 19.550 y sostiene la prevalencia de su aplicación conforme al art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Destaca el carácter represivo de la misma en el marco del Derecho Tributario y la necesidad de contar con el elemento objetivo. Remarca el carácter subjetivo del instituto, la aplicación del principio de la personalidad de la pena y de los principios y garantías constitucionales. Solicita la aplicación del fallo “Raso” y plantea la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal por su evidente discordancia con el art. 274 de la Ley de Sociedades, en tanto los arts. 75 inc. 12 y 13 de la Constitución Nacional impiden dictar leyes incompatibles con los Código de fondo. Cita precedentes de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata que aplica el mismo criterio.

Finalmente hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal se avoca a responder los argumentos esbozados a lo largo del recurso, iniciando el tratamiento del planteo de nulidad fundado en la ausencia de motivación de la disposición apelada, adelantando su improcedencia en tanto dicho elemento del acto se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, explayándose el juez administrativo respecto de la metodología aplicada para el cálculo del ajuste.

Entiende que de la lectura de los considerandos del acto en crisis, surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, destacando la descripción pormenorizada del procedimiento llevado a cabo para arribar al ajuste propuesto, con el detalle de los hechos y comprobaciones en que se ha apoyado el a quo para concluir en la existencia de diferencias a favor de este Fisco Provincial, tal como da cuenta el juez administrativo a fs. 870 y sgtes.

Respecto del cuestionamiento del reencauce de la prueba pericial propuesta, si bien su erróneo planteo deviene de las conclusiones que se efectúen en el momento de analizar los agravios que refieren a la cuestión de fondo, debe mencionarse que conforme las facultades inherentes al juez administrativo como director del procedimiento, se encuentra facultado para reencauzar las pruebas ofrecidas por las partes y aún desestimarlas de considerarlas inconducentes e impertinentes, de conformidad a lo establecido en el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria (conf. art. 4 del Código Fiscal T.O. 2011 y modif), que habilita a los jueces de mérito, en este caso los jueces administrativos, para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa.

En referencia a la valoración de las constancias de autos y los elementos tomados para la conformación del ajuste, el juez administrativo se explaya a su respecto a lo largo del acto, con el objetivo de desentrañar la verdadera naturaleza del hecho imponible y de salvaguardar el pleno ejercicio del derecho de defensa que detenta el apelante.

Concluye que el agravio traído sólo denota una discrepancia subjetiva con los fundamentos del acto y no se relaciona con los supuestos vicios que se alega.

Seguidamente, y atento los planteos que se ciernen sobre la violación de principios constitucionales a lo largo de todo el libelo recursivo, corresponde recordar lo expresamente establecido por el art. 12 del Código Fiscal en tanto veda la posibilidad de efectuar una declaración de tal magnitud en esta instancia recursiva, salvedad de la invocación de precedentes de los más altos tribunales de la Nación o la Provincia, situación no configurada en el caso.

Por las circunstancias expuestas, solicita se rechace la nulidad propuesta.

Luego, respecto del tratamiento de la prescripción opuesta, a cuyo efecto se solicita la aplicación del Código Civil vigente a la fecha de inicio de su cómputo, cabe adelantar que el mismo no resulta aplicable por ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, que puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones, y, por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones. Las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder

reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional).

Pone de resalto que esta postura sentada en las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el art. 2532 que viene a confirmar el criterio asumido por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

Conteste con lo expuesto, cita el fallo “Fornaguera Sempe Sara Stella c/ GCBA s/ otras demandas contra la Autoridad Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, del 23 de octubre de 2015, dictado por el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales en la materia, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esta Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual.

En el particular, subraya que el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción del período 2011 comenzó a correr el 1° de enero de 2013, y con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N.º 4013 practicada el 14 de diciembre de 2017 (fs. 897), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este 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.

Asimismo, alterando el orden de tratamiento de los agravios propuestos, con el objeto de tratar en este pasaje la prescripción de la multa impuesta, sostiene la aplicación de los arts. 157 y 159 del Código Fiscal y resalta que el cómputo comenzó a correr desde el 1° de enero de 2012, pero habiéndose notificado a la firma la Disposición de Inicio N° 952717 en fecha 7 de agosto de 2017 (fs. 751), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de tal notificación la causal de suspensión de la prescripción por ciento veinte (120) días hábiles, prevista en el penúltimo párrafo del art. 161 del Código Fiscal.

Que prosigue aludiendo que con el dictado de la resolución en crisis en fecha 7 de

diciembre de 2017, la suspensión operada se prolonga hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales se hubiere dictado la sentencia firme que confirme total o parcialmente la sanción (Conf. Art. 161 inc. b) del Código Fiscal).

Que en cuanto a las cuestiones que ciernen sobre el ajuste propuesto, expresa que la fiscalización actuante detectó diferencias entre los ingresos declarados por la firma provenientes de las distintas fuentes relevadas -Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Declaraciones Juradas de IVA, Ingresos registrados en el Libro IVA Ventas del período y Mayores Contables de la cuenta Ingresos- (papeles de trabajo fs. 716/722).

Pone de relieve que la fiscalización solicitó la justificación de tales diferencias a la firma por Actas de Comprobación R078A N° 010292077 y R-054 N° 010145128 (fs. 6327633 y 6347635), quien aportó notas explicativas y documentación de respaldo, que analizadas y conciliadas justificaron parcialmente las inconsistencias detectadas, conforme se plasmó en el papel de trabajo de fs. 723.

Alega que la apelante en esta instancia y en las anteriores que dichas diferencias se corresponden con notas de crédito no consideradas ni descontadas de la base imponible, y por ende gravadas, para cuya comprobación ofreció pruebas pericial e informativa, las que fueron denegadas y reconducidas como medida para mejor proveer mediante la Disposición N° 2556/17 (fs. 853/855). Del análisis de las pruebas producidas se elaboró el informe de fs. 859/860 en que el agente inspector expresa: *“...Respecto a las Notas de créditos emitidas por el contribuyente, como consecuencia de anulación de operaciones, como así también, las correspondientes a Volkswagen, las mismas fueron auditadas tal cual lo reflejan los comprobantes agregados a fs. 393/477 y correctamente deducidas de la Base Imponible, siendo discriminadas tanto en los Mayores contables como en los Libros IVA ventas, en relación con las notas de créditos emitidas por Volkswagen Argentina SA; no fueron consideradas como Ingresos Gravados, ni como Base Imponible, según el tratamiento dispuesto en el Informe Técnico 74/2005; Por ello, no le asiste la razón al planteo realizado por la empresa...”*.

Con relación a las ventas de planes de ahorro, la Representación dice que la recurrente se limita a afirmar en esta instancia que actúa como intermediario entre el cliente y la automotriz, percibiendo una comisión. Expone que como puede vislumbrarse del ajuste practicado no se encuentra controvertida dicha operatoria, en tanto tales ingresos se reflejan en la cuenta contable 501112 gravados como “Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios, nuevos” a la alícuota del 6% sobre la comisión percibida, conforme al art. 21 de la Ley 14.200, no revistiendo agravio tal circunstancia.

Aclara que sin perjuicio de ello, habiéndose agraviado la firma de marras en la instancia de descargo, afirmando que se incluían en la base imponible de la actividad 501111 ventas en comisión, ello fue dilucidado con la citada Medida para Mejor Proveer, surgiendo de fs. 859 vta. que: *"...los ingresos obtenidos de la información contable aportada por el contribuyente a fs. 237, de cuales surge del detalle cómo se distribuyen los ingresos por cuentas Contables, siendo visible en el papel de trabajo mencionado con anterioridad que la cuenta 501111 "Venta Autos, camionetas y utilitarios nuevos, excepto en comisión", no incluyen las ventas correspondientes a planes de ahorro, ya que estas se encuentran reflejadas en la cuenta contable 501112,..."*.

Pone de resalto que los puntos ordenados en la medida para mejor proveer (mediante la cual se recondujo la prueba denegada), tuvieron por fin dilucidar las mismas cuestiones propuestas por la firma en su descargo, habiéndose arribado a las conclusiones precedentemente citadas, no vislumbrándose por tanto lesión alguna a garantías constitucionales tal como afirma el recurrente.

Que sentado lo que precede, se introduce en el tratamiento de las cuestiones que versan sobre el armado del Coeficiente de Convenio Multilateral, respecto de lo cual se limita el apelante a expresar que asignó correctamente ingresos y gastos de acuerdo a la jurisdicción en donde se realizaron las operaciones y soportaron estos.

Que en responde a ello, trae a colación lo expuesto por el quo a fs. 870 vta., en cuanto afirma que la fiscalización actuante consideró el coeficiente de ingresos aportado por la firma a fs. 718 de acuerdo al detalle de ventas por jurisdicción para el período 2011, atento no haber sufrido observaciones. Que en cuanto al coeficiente de gastos, transcribe parte pertinente del Informe Final de fs. 760/767, a saber: *"...Al igual que con relación a los ingresos, respecto de los gastos también se procedió a la revisión de los papeles de trabajo aportados por el contribuyente, y al cotejo con la información de los Cuadros de gastos de los estados Contables de los ejercicios económicos finalizados al 30/06/10 (fs. 78); verificando los conceptos computables y no computables conforme a las pautas del Convenio Multilateral, y evaluando la razonabilidad de la asignación de gastos realizada. En cuanto a los gastos de las jurisdicciones de Mendoza, Formosa y Misiones, habiendo solicitado en varias oportunidades por acta a fs. 181, documentación que respalde el sustento territorial en dichas jurisdicciones, el contribuyente no aportó ninguna documentación, para poder determinar el coeficiente de gastos..."*. Ello fue además ratificado por el informe de la Medida para mejor Proveer obrante a fs. 859/860 cuando expresa: *"...Respecto del coeficiente de gastos solicita la firma de autos la documentación pertinente a efectos de acreditar la existencia de gastos en extraña jurisdicción. En este caso se solicitó a través de Actas de Requerimiento que ponga*

a disposición los comprobantes de gastos de extraña jurisdicción, constando en Acta de fojas 309/310 que no fueron aportados. Ahora bien, en el escrito recursivo invocado por la empresa tampoco presenta comprobantes que justifique los gastos soportados en extraña jurisdicción, razón por la cual se confirmó lo actuado”.

Que finalmente, concluye con transcripción de lo expuesto por el juez administrativo a fs. 878, donde expone: “...Que en relación a la determinación de los Coeficientes Unificados, corresponde señalar que los rubros de gastos e ingresos fueron establecidos por la inspección en base a la normativa vigente y conforme a los lineamientos establecidos por esta Agencia. Asimismo, cabe destacar que siendo esta la instancia procesal, el contribuyente no hace una impugnación específica respecto de que rubros fueron incorrectamente asignados por la fiscalización, por lo que enuncia meras manifestaciones sin aportar elementos probatorios que permitan desvirtuar el ajuste practicado por la inspección...Que, sin perjuicio de lo expuesto de los Formularios de ajuste R-055 (fs. 731) se observa que los gastos ajustados se corresponden con los conceptos de otros gastos” y “fletes y expedición” y las diferencias son poco significativas, sin perjuicio de lo expuesto, la firma tampoco acompañó en esta instancia documentación que acredite que es incorrecto el ajuste efectuado...Que, asimismo, al momento de solicitar la fiscalización, a la firma que ponga a disposición los comprobantes de gastos de extraña jurisdicción, como el caso de Mendoza (Acta de Requerimiento R-054 N°010134105 de fs. 180 N° 010137868 de fs. 240 y N° 010140544 de fs. 309), la misma no aportó ningún comprobante que prevalezca el sustento territorial para dicha jurisdicción por lo que, la fiscalización tomó el total del gasto para la provincia de Buenos Aires donde se encuentra la administración y local de venta de la firma...”.

En cuanto a las manifestaciones vertidas por el recurrente vinculadas con los intereses aplicados, destaca que dichos accesorios se fundan en la procedencia del ajuste impuesto, motivo por el cual corresponde desde ya su aplicación. Ello así, remarca que estos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital. Ergo, sostiene que comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago.

Abunda que esta es la tesitura plasmada por el art. 886 del Código Civil y Comercial vigente desde el 1 de agosto de 2015, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 del mismo Cuerpo legal que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Por ende,

tratándose de una obligación de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesaria la prueba de su culpabilidad, atento su carácter objetivo.

Que a su turno, respecto de los saldos a su favor establecidos en el Artículo 7° de la Disposición apelada, refiere que los mismos serán tenidos en cuenta al momento de practicar la liquidación definitiva, que refleje la sentencia que se dicte en autos.

Que en lo relativo a la sanción por omisión impuesta, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal. Conteste a ello, cita el Acuerdo Plenario N° 20/09.

Que para la aplicación de la multa en cuestión, subraya que no es necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; aunque el Agente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

Que en orden a los agravios vertidos en torno a responsabilidad solidaria endilgada, subraya que los caracteres de la solidaridad en el ámbito provincial, distan de los regulados en el ámbito nacional. Así en el particular el instituto en materia fiscal 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, como sujetos pasivos, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, estableciendo 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 la inexistencia de culpabilidad.

Añade que tal como surge de las normas citadas, la responsabilidad que el legislador ha establecido en el ordenamiento fiscal de la Provincia de Buenos Aires,

tiene como objetivo asegurar la recaudación necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado. Si el contribuyente, no cumple con sus obligaciones tributarias, se prolonga la responsabilidad, en forma singular, sobre los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, a fin de reclamar el pago del impuesto, accesorios y multas. Que en cuanto a la mención del fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SACIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2 de julio de 2014, refiere que la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters, De Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió –con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.

Consecuentemente, pone de resalto que mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal (T.O. 2004, actual art. 24), en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema.

Finalmente en relación a la reserva del Caso Federal, destaca que el recurrente podrá en el momento procesal oportuno, ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de Justicia de La Nación.

Con lo expuesto, solicita se confirme la resolución recurrida en todos sus términos.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: En este estadio corresponde abordar los agravios traídos por la apelante contra la Disposición Delegada N° 4013/17 y resolver si la misma se ajusta a derecho.

1) Preliminarmente me pronunciaré en relación a la prescripción invocada, respecto a la cual la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, 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, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción, así como de

toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia. Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regula.

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

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (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).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del

04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde al período fiscal comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...”* (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087;

329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503; entre muchos otros).

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

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza el cómputo del mismo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *“...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a las constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...”* (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en “Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Ines - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de “períodos” (no se menciona la palabra “anticipos”) y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en “Ullate” una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere

particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre “cerrado”, esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que “la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable” (Fallos: 308:1101; 318: 2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que “la acción puede ser ejercida” (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: “... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”. Citando a Planiol dice: “La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...” (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados “instantáneos” (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina “Filcrosa”), los “anuales” (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los “periódicos” o “de ejercicio” (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en “anticipos” mensuales, autodeclarados o liquidados

administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido "*...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible...*" (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

También se cita en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos", fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*". Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una "*...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...*" de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no

presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2011 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 29 de junio de 2012 (artículo 2° de la Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 29 de junio de 2017.

Sin embargo, según constancias de fs. 746/747 y 758/759, con fecha 29 de diciembre de 2016 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del ya vigente Código Civil y Comercial (*“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante SEIS (6) meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.”*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (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”): *“...A su vez, si como lo expresa el apelante, “...resultando ineficaces aquellas causales de suspensión y/o interrupción que difieran de las reguladas en el Código Civil” (fs. 1034 vta.), no puede soslayarse -como lo hace aquel- que en dicho ordenamiento la prescripción se suspende durante el plazo de un año, por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos 4 años y medio de prescripción, el 29/12/2016 se suspende hasta el 29/06/2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 29 de diciembre de 2017.

Sin embargo, previo a ello y en tiempo útil, se produjo la notificación de la Disposición ahora apelada, de fecha 7 de diciembre de 2017 y notificada entre los días 12 y 14 de ese mes y año (vide fs. 897/899), produciéndose la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio.

Y a todo evento, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento el 18 de enero de 2018 (fs. 900) genera el supuesto de dispensa previsto por el artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado (*"El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos..."*).

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2011, no puede prosperar; lo que así Voto.

Distinta es la situación con respecto a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para aplicar y hacer efectiva la multa establecida en el artículo 7° de la Disposición recurrida. Es preciso recordar que el curso de la prescripción nació el 1 de enero de 2012 quedando fenecido el 1° de enero de 2017, no verificándose en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción, lo que así también Voto.

En este contexto, entiendo inoficioso analizar la cuestión a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (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"), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

2) En cuanto al planteo de nulidad opuesto, adelanto su palmaria improcedencia. Considero que las disposiciones impugnadas han fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso, siendo necesario hacer notar, además, que el recurrente no ignora su postura y contenido, ni bien se repara en los argumentos que vierte en su recurso, los cuales trasuntan un verdadero y acabado conocimiento.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *"... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf.*

causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en cada uno de los actos de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En razón de lo expuesto, corresponde descartar la nulidad articulada, lo que así declaro.

3) CUESTIÓN DE FONDO. En cuanto a la controversia de fondo, cabe referenciar que una de las sustanciales cuestiones relacionadas a la determinación de la base imponible ajustada, se vincula a la existencia de descuentos y bonificaciones impugnados por la fiscalización, en el marco del artículo 189 inciso a) del Código Fiscal.

Es de notar que no existe en autos (como se acostumbra) un disenso en cuanto a la deducibilidad de los conceptos alegados (extremo aceptado por ambas partes), sino que la apelante denuncia e intenta acreditar que esa deducción no ha sido aplicada en la cuantía debida.

A tales fines, acompaña 932/1107, frondosa documental en apoyo de sus dichos,

consistente en copia certificada del Libro Diario correspondiente al período objeto de ajuste y sendos informes contables debidamente certificados por el Consejo de Ciencias Económicas provincial, de cuyo contenido surge que en instancia de descargo, no se han deducido EN SU TOTALIDAD los importes involucrados en las notas de crédito emitidas por la apelante a sus clientes como consecuencia de la anulación de operaciones, así como de las notas de crédito que le fueron emitidas por la firma Volkswagen Argentina SA, por cumplimiento de objetivos de comercialización.

De la mera compulsa de tales informes contables y su respaldo documental (formalmente admisibles en su contenido y cuya validez no ha sido debatida por la Representación Fiscal) con los papeles de trabajo confeccionados durante la fiscalización, vide fs. 393/477 y 716/723), recordando que no existe debate sobre la admisibilidad en la deducción de los conceptos involucrados, sí puede observarse que han quedado notas de crédito sin deducir, existiendo diferencias a favor de la postura de la firma entre la cuantía de conceptos deducido y los registrados por la empresa según los informes referenciados.

Corresponderá en consecuencia, producir la reliquidación de la base imponible determinada, en pos de subsanar la omisión supra referenciada.

Con respecto a los ingresos por ventas de planes de ahorro, coincido con la observación de la Representación Fiscal respecto a que el apelante se limita a reiterar el agravio ya expuesto en instancia de descargo, sin reparar que el tratamiento otorgado por la fiscalización es coincidente con su postura (ver fs. 859vta.).

Por último, en cuanto a la queja vinculada a la determinación del coeficiente de gastos de Convenio Multilateral, no puedo dejar de observar la liviana crítica efectuada, sin agregado de comprobante alguno que justifique la revisión de lo actuado por el juez administrativo (ver considerandos del acto apelado a fs. 878) en tanto acredite, aún de manera indiciaria, la existencia no considerada de gastos en extraña jurisdicción.

Que sentado lo anterior, es preciso recordar que los actos administrativos gozan de la denominada presunción de legitimidad. En ese sentido, se ha indicado que tal presunción implica la suposición de que el acto administrativo ha sido dictado con arreglo a las normas jurídicas que debieron condicionar su emisión.

Así la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha afirmado que la presunción permite inferir que toda la actividad de la Administración guarda conformidad con el ordenamiento jurídico, lo cual subsiste en tanto no se declare lo contrario por el

órgano competente (cfr. Fallos: 319:1476)

La norma y el principio han sido vinculados de un modo inescindible por la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En razón de lo cual, ante un acto que no esté afectado por un vicio grave y manifiesto, es necesario para quien propone su nulidad, alegarla y probarla dado el principio de legitimidad que fluye de todo acto administrativo (cfr. Fallos: 310:234, del dictamen del Procurador General al que el Tribunal adhirió).

En palabras de Bartolomé Fiorini, el fundamento de este carácter deriva de la presunción general de validez que acompaña a los actos estatales: a toda ley se la presume constitucional, a toda sentencia se la considera válida, y a todo acto de la Administración se lo presume legítimo (cfr. autor citado, Derecho Administrativo, Bs.As., Abeledo-Perrot, 1976, 2da. edición, t. I, p. 348). A lo que cabe agregar que la revisión judicial de los actos concurre para enervar la presunción y, en todo caso, ello significa que la presunción puede ser desvirtuada ante un tribunal (cfr. Comadira, Julio R. -Monti, Laura M., colaboradora, Procedimientos Administrativos, Bs. As., La Ley, t. I, pp. 231/232 y sus citas).

Y es en razón de ello que le corresponde a la parte interesada, en ejercicio de su derecho de contradicción, ofrecer y producir prueba conducente a fin de derribar la presunción de legitimidad y evidenciar los pretendidos errores que afectarían a los actos administrativos impugnados.

Tal carga ha quedado incumplida sobre el punto bajo análisis.

Que la búsqueda de la verdad material que debe regir como principio la labor de este Cuerpo, no puede implicar sanear omisiones o deficiencias cometidas, ni sustituir válidamente las cargas que las partes debieron cumplir en esta instancia y omitieron en forma negligente o deliberada. En igual sentido, lo he dejado expresado en autos "Arre Beef S.A.", Sentencia del 19/10/2017. Sala I, Registro 2091.

4) En cuanto a los *intereses* aplicados, se advierte que el Código Fiscal ha establecido tales accesorios de naturaleza resarcitoria en su artículo 96, que establece: *"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 su fijación, 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 interes sera establecido por el Poder Ejecutivo a traves de la Agencia de Recaudacion de la Provincia de Buenos Aires, la que podra determinar, asimismo, la forma en que dicho interes anual sera prorrateado en cada periodo mensual...”.

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestion y, en relacion con la constitucion en mora del contribuyente, cabe puntualizar que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal esta configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automatica. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligacion de abonar los intereses resarcitorios se *“...devengara sin necesidad de interpelacion alguna...”*.

Por su parte, el elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Este, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderacion del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneracion del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos (Conf. TFABA, Sala III “Cimaq S.R.L.” de fecha 15/08/01, Sala II “Trende la Costa S.A. del 5/12/02; Sala II in re “MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/CONCURSO PREVENTIVO” del 14 de abril de 2005, Registro 557).

Tal doctrina ha sido expresamente confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nacion al sentenciar la causa “CITIBANK NA. c/ D.G.I.” (01/06/2000).

En consecuencia, deben confirmarse los intereses de ley, lo que asi voto

5) Por último, con respecto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quien asume la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia

que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado con la documentación societaria (estatuto y actas de asamblea y directorio) agregada a fs. 32/47. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, presidente y vicepresidente respectivamente del directorio social y, por ende, principales administradores por mandato legal y convencional de la empresa de marras. Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, advierto que recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*. El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos respecto del Sr. José Martín Russoniello, de quien se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, basta con observar en las actuaciones, las declaraciones juradas anuales del impuesto de autos (fs. 96/140) suscriptas por el Sr. Russoniello, así como los Estados Contables empresarios para los ejercicios cerrados al 30/06/2012 y 2011 (fs. 49/82) ambos suscriptos por el mencionado presidente del directorio y que contienen descripción detallada de pasivos impositivos. Por último, es el mismo directivo social quien suscribe las declaraciones juradas de la empresa en el Impuesto al Valor Agregado (fs. 94/95 y 143/166).

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

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad.

Distinta es la situación del vicepresidente del directorio, sobre quien no existe constancia alguna de su efectiva intervención en la administración social en general, ni en materia impositiva en particular, correspondiendo dejar sin efecto la responsabilidad que se le endilgara, bajo la doctrina de la SCBA.

Que atento a la reserva del Caso Federal, la misma deberá tenérsela presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fojas 900/921, por el Cr. César Roberto Litvin, en carácter de apoderado y patrocinante de la firma “AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.” y de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4013, dictada el 7 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que, en el término de treinta (30) días de recibidas las actuaciones, proceda a practicar nueva liquidación, en los términos del Considerando III, Punto 3) de la presente. 3º) Declarar prescriptas las acciones fiscales para aplicar la multa establecida en el artículo 7° del acto impugnado. 4º) Dejar sin efecto la solidaridad endilgada al Sr. Daniel Alejandro Russoniello. 5º) Confirmar el acto apelado, en todas las demás cuestiones que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 4013, de fecha 7 de diciembre de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Que por los fundamentos vertidos por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto en su voto, en el punto 1) rechazo del planteo nulitivo del acto apelado, 2) improcedencia de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el impuesto y declaración de la prescripción de la multa prevista en el artículo 61 del Código Fiscal, 3) solución a la Cuestión de Fondo y 4) confirmación de los intereses (art. 96 del Código Fiscal), dejando a salvo, a continuación, mis fundamentos respecto de los siguientes agravios:

a) Frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2011, remito a los argumentos plasmados 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), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

b) Y, de igual modo, con relación a la prescripción liberatoria en materia de sanciones, por razones de brevedad, refiero a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317).

c) En cuanto a la cuestión de fondo dejo en claro que, tal como lo sostiene la instrucción, solo se trata de resolver la cuantía del ajuste ya que no existe disidencias de fondo sobre el tratamiento dado a las notas de crédito emitidas por la apelante AUTOMOTORES RUSSONIELLO SA y las emitidas por VOLKSWAGEN ARGENTINA SA. Al respecto, considero apropiado dejar en claro que de existir una disputa sobre las primeras, esto es las emitidas por la apelante a sus clientes, ello debe ser resuelto en el marco de lo dispuesto en el artículo 189 inc) a del C.F (t.o. 2011)- deducciones admitidas- y, por el contrario, las segundas, es decir las emitidas por el “proveedor” otorgando bonificaciones por volúmenes de ventas alcanzadas, deben ser tratadas en función de si corresponde (o no) su integración a la base imponible -representan una remuneración por un servicio prestado o, en su defecto, un menor costo de adquisición-.

d) Finalmente, respecto de los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 5 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por

dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente ut supra citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el artículo 8° de la Resolución apelada; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Cr. César Roberto Litvin, en carácter de apoderado y patrocinante de la firma “AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.” y de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4013, dictada el 7 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría I de la

Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que, en el término de treinta (30) días de recibidas las actuaciones, proceda a practicar nueva liquidación, en los términos del Considerando III, Punto 3) de la presente. 3º) Declarar prescriptas las acciones fiscales para aplicar la multa establecida en el artículo 7º del acto impugnado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 8º del acto impugnado. 5º) Confirmar el acto apelado, en todas las demás cuestiones que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ. Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestiones, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto. -----**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Cr. César Roberto Litvin, en carácter de apoderado y patrocinante de la firma “AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.” y de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4013, dictada el 7 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la citada Agencia que, en el término de treinta (30) días de recibidas las actuaciones, proceda a practicar nueva liquidación, en los términos del Considerando III, Punto 3) de la presente. 3º) Declarar prescriptas las acciones fiscales para aplicar la multa establecida en el artículo 7º del acto impugnado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 8º del acto impugnado. 5º) Confirmar el acto apelado, en todas las demás cuestiones que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Cr. César Roberto Litvin, en carácter de apoderado y patrocinante de la firma “AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.” y de los Sres. José Martín Russoniello y Daniel Alejandro Russoniello, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4013, dictada el 7 de diciembre de 2017 por el

Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Requerir a la citada Agencia que, en el término de treinta (30) días de recibidas las actuaciones, proceda a practicar nueva liquidación, en los términos del Considerando III, Punto 3) de la presente. 3°) Declarar prescriptas las acciones fiscales para aplicar la multa establecida en el artículo 7° del acto impugnado. 4°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 8° del acto impugnado. 5°) Confirmar el acto apelado, en todas las demás cuestiones que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0234940/2015, caratulado "AUTOMOTORES RUSSONIELLO S.A.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-24606600-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2641.---