



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: Corresponde expte nro 2360-451586/12 -- "GALLEMAR S.R.L.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-451586 del año 2012, caratulado "GALLEMAR S.R.L.".

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 248/263 y 282/297, por el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, con el patrocinio del Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, quien asimismo se presenta como apoderado de GALLEMAR S.R.L., en ambos casos también con el patrocinio del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3577, de fecha 4 de agosto de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el citado Acto, obrante a fojas 234/244, el Fisco determinó las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-70887977-7), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2009, por el ejercicio de la actividad "Venta al por mayor de productos alimenticios ncp" (Código NAIIB 512290). Por el artículo 4° se establecen diferencias adeudadas por haber tributado en defecto, por la suma de Pesos ochocientos ochenta y cinco mil seiscientos cincuenta con setenta centavos (\$885.650,70), que deberá abonarse con mas los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

Asimismo, por artículo 5° aplicó una multa por Omisión del veinte por ciento (20%) del monto adeudado, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61

primer párrafo del citado Código. Finalmente, atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del mismo plexo legal, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, del Sr. Gaspar Hernán MARTIN, socio gerente y único administrador de la empresa (artículo 8°).

Que a foja 431 se elevan las actuaciones a ésta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 434 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

Que a foja 437, se corre traslado de los recursos a la Representación Fiscal por el término de quince días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 438/445 el escrito de réplica.

Que, mediante providencia de fojas 114 y 117, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 20/24). Por último, se tiene por agregada la prueba documental y se desestima por innecesaria la pericial contable ofrecida. Se llama autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En primer lugar, cabe señalar que ante la identidad de agravios de ambos recursos desarrollaré los mismos en forma conjunta.

Dicho ésto, comenzaré describiendo el planteo de los apelantes en cuanto oponen la *prescripción* de las acciones y poderes del fisco para *determinar la obligación fiscal* por el período 2009, así como para *aplicar la sanción por Omisión* por dicho período.

Sostienen que si bien el artículo 157 del Código Fiscal se encuentra en concordancia con la legislación de fondo (artículo 2560 del Código Civil), que establece un plazo de cinco años, el cómputo de la misma establecida en el artículo 159 del código citado contraría la legislación de fondo, siendo que esta cuestión que se encuentra reservada al legislador nacional conforme artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Citan jurisprudencia en apoyo de su postura. Impugna por inconstitucional el citado artículo 157 del código Fiscal por pretender computar la prescripción para el período fiscal 2009 a partir del 1° de enero de 2011, dado que en el año 2010 venció el plazo de presentación de la declaración jurada anual. Señalan que todas las posiciones del período fiscal 2009 se han tornado exigibles al mes siguiente al de su presentación mensual, razón por la cual prescribió la acción del fisco para

determinar y exigir la posición diciembre de 2009 en el mes de enero del 2015, con más razón los anticipos de enero a noviembre de 2009, cuya extinción operó, a su entender, durante el año 2014.

Asimismo, alegan la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por omisión respecto del año 2009, dada su clara naturaleza represiva que le haría factible aplicación en el plazo de dos años del Código Penal. No obstante ello, de conformidad al artículo 157 y 159 del Código de la materia también se encontraría prescrita la acción fiscal desde el 1 de enero de 2015, es decir con anterioridad al dictado del acto sancionatorio de agosto de 2015. Citan jurisprudencia en apoyo de su postura.

Invocan el error excusable destacando la ausencia absoluta de los elementos subjetivos y objetivos para configurar la omisión de impuesto, dado que no se verifica la omisión de pago por parte de Gallemar S.R.L. ya que la pretensión resulta improcedente no existiendo diferencia de impuesto a favor del fisco, por cuanto la firma declaraba e ingresaba correctamente los impuestos.

Cuestionan que ARBA haya reagrupado y gravado la totalidad de los ingresos de la contribuyente en la actividad de venta al por mayor de mercaderías, desconociendo la *actividad de intermediación* propia de las ventas en comisión, basándose en meras formalidades. Señalan que no se han tomado los argumentos y prueba propuesta en instancia de descargo, razón por la que piden se ordene la apertura a prueba a los efectos de acreditar la existencia de intermediación, haciendo valer el principio de realidad económica y búsqueda de verdad material.

Asimismo, exponen que todos los *pagos a cuenta* tomados por la empresa en sus declaraciones juradas, resultan respaldados por los comprobantes emitidos por los agentes de recaudación.

Niegan la procedencia de la *responsabilidad solidaria* del Sr. Gaspar Hernán Martín, destacando que la misma no es objetiva, ni deriva del simple desempeño de un cargo en la sociedad. Citan la causa “Raso” en apoyo de su postura y observan la discordancia entre la regulación de la responsabilidad de los directores en la ley de sociedades comerciales y las regulaciones del Código Fiscal local.

Solicitan la no aplicación de los *intereses* previstas en el artículo 96 del Código Fiscal atendiendo a que la mora no les es imputable, ya que la empresa desplegó su conducta obedeciendo las normas vigentes.

Finalmente, ofrecen prueba documental y pericial contable. Hacen reserva del caso federal.

II.- En primer lugar, la Representación Fiscal indica que los agravios esgrimidos reeditan planteos de instancias previas que fueron oportunamente analizados, quedando demostrada la improcedencia de los mismos. En relación al planteo de prescripción, menciona que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial - en especial el artículo 2532- confirma la postura asumida por la Agencia de recaudación, de conformidad con la cual el Instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional. Cita abundante jurisprudencia en apoyo de su postura, poniendo de resalto que el impuesto sobre los ingresos brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio, siendo que sus anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Entiende aplicables los artículos 157 y 159 del código de rito, expresando que para el periodo fiscal 2009 el plazo de prescripción comenzó correr el 1 de enero de 2011, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEFSC N° 3577/15 en fecha 08/09/2015, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones luego de que el Tribunal Fiscal dicte sentencia.

Con relación a la actividad de venta en comisión, transcribe los fundamentos brindados por el juez administrativo en el acto apelado, que pusieron de resalto la falta de documentación respaldatoria de las operaciones que el contribuyente manifiesta ser ventas en consignación. Señala que no se ha verificado la existencia de cuentas de venta y líquido producto o cualquier otra evidencia de la existencia de operaciones por orden y cuenta de terceros.

En lo concerniente a los pagos a cuenta, explicita que se detectaron inconsistencias entre las retenciones, retenciones bancarias y percepciones declaradas por la firma y las informadas por los Agentes de Recaudación, se requirió al contribuyente la exhibición de los comprobantes respaldatorios, no aportándose documentación alguna conforme acta de comprobación obrantes a fojas 100/101. En consecuencia, la inspección consideró los pagos a cuenta declarados por el contribuyente menos las inconsistencias observadas que se reflejan en los papeles de trabajo de fojas 148/149.

Manifiesta en relación al pedido de apertura prueba que siendo la etapa del descargo la correspondiente para acreditar los hechos mediante el ofrecimiento de probanzas que así lo respalden, el contribuyente sólo agregó la prueba documental, con lo cual es impropia la prueba pericial contable solicitada en esta instancia en virtud del artículo 116 del Código de rito.

En relación a la sanción impuesta, considera procedente su aplicación y resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se

encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Señala que no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa.

En cuanto a la aplicación del artículo 96 del Código Fiscal, expresa que los intereses constituyen una reparación por la disposición de los fondos ante la falta de ingreso en término, siendo que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Respecto a la extensión de la responsabilidad solidaria aclara que el Instituto reconoce su fuente en la ley y que se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos revisten una posición o situación especial que habilita que el fisco pueda reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La normativa fiscal ha establecido una presunción legal de intencionalidad, siendo a cargo de los sindicados responsables acreditar que el incumplimiento se debió a una situación de imposibilidad, cuya existencia no se verifica en autos. Agrega que no es una responsabilidad subsidiaria ni admite beneficio de excusión, no siendo procedente la aplicación de la ley de sociedades comerciales, dado que en materia de responsabilidad fiscal es competente la legislatura provincial atento a las facultades no delegadas a la Nación. En relación a la causa Raso, destaca que la mayoría de los miembros de la Corte no se pronunciaron respecto de la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal, sino que rechazaron el recurso por otros argumentos, conclusión que ha sido confirmada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, de San Isidro, entre otras. Asimismo, señala que la extensión de responsabilidad en materia de multas nace de la propia norma, en cuanto legislador ha buscado la preservación del interés fiscal fundado en la premisa de la existencia de responsabilidad en cabeza de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades legalmente constituidas.

Tiene presente el caso federal y solicita se confirme al acto administrativo recurrido.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Que corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3577/12, dando tratamiento a los recursos en forma conjunta ante la identidad de agravios.

1) En dicho sentido, entiendo pertinente comenzar por dar respuesta a la *prescripción* invocada por los apelantes. Estos alegan que si bien los preceptos del Código Fiscal contienen un plazo de prescripción quinquenal como el Código Civil (en su redacción actual), la forma de computar el plazo de la misma contraría la legislación de fondo, 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 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 regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido 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.

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro Registros N° 2249 del 13/02/2020 (en autos "ENOD S.A."); N° 2269 del 09/02/2021 (en autos "CIRCULO MEDICO DE LOMAS DE ZAMORA"); entre otros y de la Sala II, en la que subrogo Registro N° 4229 del 22/12/2020 (en autos "ABRIL MED S.A."); a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la

materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas

contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015). Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel.

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 que 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 la 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 Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, sentencia del 1º 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 previsto. 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 sí 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 coma absurdo”* (Argañarás, Manuel J. *“La prescripción extintiva”*, pág. 50)...” (en autos *“Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires Demanda contencioso administrativa”*, Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene asimismo 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: no de definitivo).

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 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.1.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.

Suele citarse asimismo 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 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 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, contribuyente local. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de marzo de 2010 (Resolución Normativa N° 85/2009), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de marzo de 2015. Sin embargo, previo a ello y en tiempo útil, con fecha 30 de abril de 2014, se notificó a los obligados de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante (ver fojas 164/165 y 171/172), ocasionando ésto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...La*

prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del “deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor: término que pudiere corresponder 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”): “...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por Un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año —fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión 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 un mes de prescripción en el mes de abril de 2014 se suspende hasta el mes de abril de 2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de marzo de 2016. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 3577/2015, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 8 de septiembre de 2015, conforme surge de las constancias de fojas 245/247.

Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del ya vigente 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 de los recursos bajo tratamiento, opuestos en fecha 29 de septiembre de 2015 (vide fojas 248 y 282).

Que por lo expuesto, el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes al período fiscal 2009, no puede prosperar.

Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, a la luz de los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, es decir a partir del 1° de enero de 2010. Ello así, el plazo feneció al 1° de enero de 2015 sin que haya mediado previo acto de suspensión o interrupción en tiempo útil.

Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa en los actuados, lo que así declaro.

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) Que sentado lo anterior, corresponde analizar la problemática de fondo, dado que los apelantes cuestionan que ARBA haya reagrupado y gravado la totalidad de los ingresos de la contribuyente en la actividad de venta al por mayor de mercaderías, desconociendo la *actividad de intermediación* propia de las ventas en comisión.

Por su parte, la Autoridad Fiscal entiende que no se ha acreditado la misma, y por tanto, la firma de marras habría abonado en defecto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por dicho motivo, asignó la totalidad de los ingresos verificados en la actividad de “Venta al por mayor de productos alimenticio N.C.P.”, calculando la base según régimen general de imposición.

Lo primero a recordar es que este Tribunal se ha expedido sobre la situación fiscal de la firma, ante un ajuste análogo al aquí discutido, ratificándolo en todos sus términos (Autos “GALLEMAR S.R.L.”, Sentencia del 19 de mayo de 2023, Registro 3339 de esta misma Sala).

Siguiendo las pautas de ese precedente, cabe recordar que el artículo 187 del Código Fiscal dispone como principio general que “...*salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes... en general, el de las operaciones realizadas...*”.

Es decir que la base imponible -según la norma referenciada - tiene en

consideración la retribución obtenida por el contribuyente en el período fiscal, derivada del desarrollo de una actividad alcanzada por el gravamen y, en el caso particular de la venta de bienes (compra- venta o fabricación y venta consecuente-), el principio general, es que se tribute por los montos facturados (salvo deducciones expresa y legalmente previstas).

Ahora bien, atendiendo a las particularidades de determinadas actividades, el legislador ha admitido que no siempre aquella retribución se condice con el monto facturado, tal el caso de los intermediarios cuya retribución se limita al importe de la comisión cobrada, cuestión contemplada en el artículo 195 Código Fiscal que expresa: *“Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. ...”*.

Claro está que, para quedar alcanzado por este régimen, el contribuyente debe acreditar y fundamentar la modalidad y términos con los que realiza sus operaciones comerciales y el correspondiente circuito de respaldo documental de la transferencia de fondos a sus comitentes (sea a través de una factura de líquido producto o similar registro).

Ahora bien, no surge de autos que la parte apelante haya presentado prueba útil que fundamente la actividad que manifiesta realizar, la cual tampoco se encuentra declarada ante la AFIP.

Tal como surge del Acta de Comprobación N° 010227366 de fojas 102/103, ante el pedido de documentación de respaldo de las diferencias encontradas por la fiscalización, que “corresponderían a ventas en consignación” (mediante Acta de Requerimiento N° 010107036 de fojas 97), tales como papeles de trabajo, mayores de las cuentas líquido producto, identificación de las firmas con las que opera por cuenta y orden, facturas y/o cualquier otra documentación, nada de todo esto fue aportado.

La falta de actividad procesal destinada a acreditar sus dichos se vislumbra en ocasión de presentar descargo contra la Resolución de Inicio del Procedimiento (cuya copia obra a fojas 202/206) en tanto, la parte recurrente se ciñó a ofrecer únicamente prueba documental en los siguientes términos *“DOCUMENTAL: Todos los elementos que sustentan nuestra posición fueron puestos a disposición de la Inspección en su oportunidad, pero se reitera su ofrecimiento como Prueba*

Documental para que con intervención de personal de esa Agencia se realice, en caso de considerarlo necesario, una nueva compulsión respecto de la legitimidad y existencia de los aportes en cuestión” (fojas 213 del descargo). Tal como se desprende de la lectura, el contribuyente ni siquiera identifica o detalla qué elementos probatorios fueron puestos a disposición de la Inspección. Su ofrecimiento es genérico e impreciso, no pudiendo reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades instructoras que le son propias.

Que tal como dispone el artículo 113 del Código Fiscal, al formularse el descargo por escrito, debe acompañarse conjuntamente la prueba documental y ofrecerse los restantes medios probatorios, circunstancias que no se verifican en las presentes actuaciones.

La misma situación se presenta ante esta Alzada, habida cuenta que no se ha incorporado documental alguna de la que surja, al menos de manera indiciaria, la existencia de ventas en consignación que alega la recurrente.

Por el contrario, los apelantes afirman que tienen documentada la actividad de intermediación nombrando los libros y declaraciones juradas, sin precisar nombres de cuentas contables donde se puede ver reflejada la misma; que aportaron soporte magnético al inspector y esto no surge de las actas; que esta reflejada en los mayores contables tal actividad y que se separan las ventas directas de las ventas en comisión, sin precisar la cuenta contable ni acompañar los mismos ni documentación que avalen dichos registros. Menciona asimismo cuentas específicas de conciliación de saldos con los proveedores en consignación y que éstas reemplazan el líquido producto, y no las identifica ni aporta documental alguna de respaldo.

Ni siquiera del estado de situación patrimonial de fs. 395/419 que aporta como documental en el recurso puede identificarse algún rubro que de indicio de esta actividad.

Paralelamente, se ha introducido extemporáneamente al interponer el recurso de apelación, el ofrecimiento de la prueba pericial contable, cuyos puntos de pericia tampoco logran desvirtuar las comprobaciones efectuadas por la Inspección.

Cabe recordar que se verifica el incumplimiento procesal de las pautas del artículo 116 del Código de la materia, que específicamente, establece: *“Con el recurso de apelación deberá acompañarse la prueba documental y ofrecerse todas las demás que el recurrente intentare valerse. No podrán ofrecerse otros medios que los ofrecidos durante el procedimiento de determinación de oficio, salvo que se refieran*

a hechos nuevos o estén vinculados con la legalidad del procedimiento determinativo de la resolución recurrida.” (En sentido concordante TFABA, Sala II, “ISCAR TOOLS ARGENTINA S.A.” sent. del 11/10/2018, Reg. N° 2728, entre otras).

Bajo tal entendimiento y no habiéndose agregado prueba alguna que permita desvirtuar el tratamiento fiscal asignado, siquiera de manera indiciaria, la actividad de intermediación alegada no puede ser aceptada, correspondiendo confirmar el acto rechazando el agravio en tratamiento, lo que así declaro.

3) En lo concerniente al tratamiento de los *pagos a cuenta*, la parte apelante si bien plantea que estos conceptos que fueran expuestos en sus declaraciones juradas se encuentran respaldados por los comprobantes emitidos por los agentes de recaudación, lo cierto es que no ha aportado los mismos ni durante el procedimiento de determinación ni en esta instancia, a pesar de lo que alegan en sus presentaciones.

Tal es así que de las actuaciones surge que de la auditoría de los pagos a cuenta surgieron diferencias entre lo declarado por la contribuyente y lo informado por los Agentes. Mediante Acta de Comprobación N° 010202108 (fojas 76/77) se le entregó a la contribuyente el detalle de las inconsistencias detectadas en las percepciones, titulado “Deducciones no bancarias declaradas por contribuyente y no informadas por Agentes” (fojas 78/89) en donde se identificada cada comprobante declarado y que no fuera informado por los agentes -hasta cinco meses anteriores- al período fiscalizado. Asimismo, en la misma fecha se le solicita por Acta de Requerimiento N° 010100518 (fojas 90/91) que exhiba original y entregue copia de los comprobantes de respaldo de dichas inconsistencias, hecho éste que nunca aconteció.

En orden a la situación descripta, se verifica que se computaron los pagos a cuenta (percepciones) declarados por la contribuyente menos las inconsistencias observadas en base a lo declarado por los propios agentes de recaudación que operaron con la misma, lo que se refleja en el papel de trabajo de fojas 148/149, tal como lo expresa el a quo a fojas 235, 235 vta..

Ante ello, no habiéndose acompañado la prueba documental que ofrece en esta instancia y que la labor desarrollada por la Agencia exhaustiva y razonable, corresponde confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro.

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 del 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%) ... 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 reconocidos.”

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 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. 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) cf D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). “...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...” (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

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

5) En cuanto a la *responsabilidad solidaria* establecida, vinculada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

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

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por Sr. Gaspar Hernán MARTÍN -socio Gerente- extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada incluso al interponer el recurso de apelación (fojas 219/29, 16/217, 314/316). 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, 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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Gaspar Hernán MARTÍN.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia 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/ Insaurrealde, 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), que por mayoría se ha declarado 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 de más de 25 años de vigencia (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 considerar inaplicable esta nueva doctrina 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 oportunamente presentado por el señor Martín por derecho propio (vide fs. 282/297), alegando en consecuencia con total conocimiento de causa la forma de tributar (en defecto) y la interpretación de las normas aplicables, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administra, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

Paralelamente, es quien suscribe las declaraciones juradas de la empresa en el Impuesto al Valor Agregado (ver fs. 35/46) y en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 60/66) y pareciera rubricar la copia de los Estados Contables de la firma, según surge de la copia acompañada por los propios apelantes a fs. 383/393, con descripción de activos y pasivos impositivos, incluido el impuesto de autos.

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

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 de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad.

Que finalmente, en relación a la Reserva del caso Federal, la misma deberá tenerse presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 248/263 y 282/297, por el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, con el patrocinio del Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, quien asimismo se presenta como apoderado de la firma "GALLEMAR S.R.L.", en ambos casos también con el patrocinio del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la

Disposición Delegada SEFSC N° 3577, de fecha 4 de agosto de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 4° de la disposición en crisis, dejándola sin efecto. **3°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

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 SEFSC N° 3577, de fecha 4 de agosto de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva el reclamo fiscal). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2009, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, remitiendo 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).

Con relación a la multa por omisión aplicada en los términos del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, asimismo, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y

exigir el pago de la misma.

Respecto a las cuestiones de fondo planteadas como agravios por la parte apelante (análisis de la actividad que realiza, pagos a cuenta y aplicación de intereses resarcitorios), adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal Instructor en su voto, lo que así declaro.

Por último, en cuanto al análisis de los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...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 en forma correcta y tempestiva”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorío” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos 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 provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha

señalado que “...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable” (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 248/263 y 282/297 por el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, con el patrocinio del Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, quien asimismo comparece como apoderado de “GALLEMAR S.R.L.”, todos con el patrocinio del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N ° 3577, de fecha 4 de agosto de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 4º de la disposición en crisis. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 8º del acto impugnado. **4º)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por el Vocal Dr. Ángel Carballal. La única excepción se vincula por el aporte al caso de nuevos argumentos interpretativos, conforme fue establecido por la CSJN, desde el modelo legal de control difuso, en el precedente “Cerámica San Lorenzo”, Fallos 307:1094, respecto al motivo expuesto en marras para dejar sin efecto la responsabilidad solidaria no subsidiaria endilgada al administrador social, cuyo criterio aborda el precedente SCBA “*Toledo*” que concluye en sede de CSJN

aplicando el art. 280 del CPCCN, remitiéndome por ello al voto expuesto por el suscripto en autos “Multibag SA”, Registro 4630 de la Sala III, de fecha 22/08/23. Allí entendí como argumento interpretativo, que la responsabilidad de recaudar anticipos en el circuito económico por cuenta ajena, constituye una reglamentación local a la carga pública de retener y percibir impuesta al agente designado por la Autoridad de Aplicación para su intervención en el mercado y en función del interés público involucrado, cuya extensión solidaria, subjetiva y no subsidiaria hacia los integrantes del órgano de administración social, concilia con la función operativa y personal que éstos ocupan en la trazabilidad del circuito económico al momento de la facturación, cuyo anclaje legal se sustenta en la distribución territorial de competencias constitucionales tributarias, en la reglamentación local al ejercicio de las cargas públicas (arts. 16 y 75 inc. 2° de la Constitución Nacional y art. 103 inc. 1° de la Constitución Provincial) y en los elementos material, subjetivo, territorial y temporal del hecho imponible recaudado como anticipo de terceros en el marco de una relación jurídica de naturaleza tributaria desarrollada en el circuito económico y al momento de su devengamiento, donde además una interpretación desde el principio de realidad económica (la cual asume un carácter de presunción rebatible mediante prueba en contrario), concilia la realidad operativa de hecho con la extensión de derecho así descripta, patentizando en esta instancia el marco legal desde donde el procedimiento tributario establece presunciones legales por incumplimientos a obligaciones de hacer y dar en el circuito económico, que lógicamente resultan rebatibles por el agente y demás solidarios con extensión operativa subjetiva de la carga pública, mediante prueba en contrario, las que deben ser desvirtuadas en el marco de un debido proceso adjetivo que garantice el derecho de defensa. Así lo dejo expresado.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 248/263 y 282/297, por el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, con el patrocinio del Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, quien asimismo se presenta como apoderado de la firma “GALLEMAR S.R.L.”, en ambos casos también con el patrocinio del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3577, de fecha 4 de agosto de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 4º de la disposición en crisis, dejándola sin efecto. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-451586/12 "GALLEMAR SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-16737962-GDEBA-TFA.pdf , ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3658. .-