**G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S**
2023 - Año de la democracia Argentina

**Sentencia TFABA**

**Número:** INLEG-2023-42710543-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 11 de Octubre de 2023

**Referencia:** 2360-0416764/12--"DROGUERIA DEL SUD S.A."

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0416764 del año 2012, caratulado **"DROGUERIA DEL SUD S.A.".**

**Y RESULTANDO:** Que, a fojas 1359, se elevan las actuaciones a esta instancia (Conf. Art. 121 del Código Fiscal) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1303/1341 por el Dr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de la firma "DROGUERÍA DEL SUD S.A." y de los Sres. María Luisa Macchiavello, Lucila Irene Macchiavello, Silvia Adriana Macchiavello, Marcela Macchiavello, Jorge Raúl Coronato y José María Gómez Antón, con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6041/15, dictada el 2 de diciembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por medio del referido acto, obrante a fojas 1272/1300, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma DROGUERÍA DEL SUD S.A. (CUIT 30-53888062-7), en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el desarrollo de sus actividades verificadas de "*Venta al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos están ubicados en la Provincia de Buenos Aires*" (Código NAIIB 513311), "*Venta al por mayor de productos farmacéuticos, excepto cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires*" (Código NAIIB 513312), "*Venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería*" (Código NAIIB 513320); "*Servicios de Crédito n.c.p.*" (Código NAIIB 659892) y "*Servicios de publicidad*" (Código NAIIB 743000), durante el período fiscal 2009 (julio a diciembre). Se establecieron diferencias adeudadas por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones cuatrocientos noventa mil trescientos diez con 10/100 ($ 2.490.310,10), con más los intereses del artículo 96 del Código

Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 correlativos anteriores y sus modificatorias) .

Asimismo, se aplicó una multa equivalente al veinte por ciento (20%) del monto adeudado, por haberse constatado la comisión de la infracción por Omisión prevista en el artículo 61 primer párrafo del Código Fiscal (art. 6°).

Finalmente, se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada para el pago del gravamen omitido, los intereses que pudieran corresponder y la multa aplicada, de los Sres. María Luisa Clotilde Macchiavello, Marcela Macchiavello de Marseillan, Lucila Irene Macchiavello de Matarazzo, Silvia Adriana Macchiavello de Cernadas, Jorge Raúl Coronato y José María Gómez Antón, atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24, y 63 del citado código (art. 8°).

A foja 1362 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 3ra. Nominación, y que –en orden a ello– conocerá la Sala I de este Tribunal. A foja 1373, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se dispone el traslado del recurso incoado a Representación Fiscal para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 Código Fiscal), obrando el escrito de contestación a fojas 1374/1383.

A foja 1386 se readjudicó la causa mediante Acuerdo Extraordinario Nº 84 del 03/04/2017 a la Vocalía de la 4ta. Nominación, pasando a intervenir la Sala II de este Tribunal.

A fojas 1389, la Representación Fiscal pone en conocimiento de este Cuerpo, el dictado por parte de la CSJN de la sentencia definitiva en autos "Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires Provincia s/ acción declarativa de certeza" (Causa CSJ 961/2016), con fecha 20/04/23. A fojas 1391/1396, se tiene por agregada copia de la sentencia dictada.

Así las cosas, a fs. 1397 se hace saber que la instrucción en la presente causa está a cargo del Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante conforme lo dispuesto por el Acuerdo Extraordinario N° 100/22, quien integra la Sala II conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámar Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y la Dra Irma Gladys Ñancufil, en carácter de Conjueza, conforme Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 9. En materia probatoria, se tienen por agregada la documental anexa al recurso y, en atención a estado del trámite, se llaman "autos para sentencia", el que ha quedado consentido (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO: I.-** Que la apelante en su escrito recursivo plantea, como primer agravio, la **prescripción** de la acción del fisco para determinar y exigir el impuesto por el el período 2009 (julio a diciembre), bajo la interpretación provincial y constitucional de que el plazo quinquenal prescriptivo debe computarse desde el día del vencimiento de cada declaración jurada mensual –dado que la anual, considera, es meramente informativa y no determinativa– y que, por lo demás, tanto éste, como su cómputo (incluyendo las causales de suspensión e interrupción), deben regirse de acuerdo con lo dispuesto en el Código Civil, conforme la jurisprudencia reiterada de la CSJN, sentada a partir del fallo "Filcrosa". Esto significa que por ejemplo para el período 07/2009,

la prescripción comenzó a correr el día siguiente al vencimiento de la obligación que se produjo en el mes de agosto/2009, acaeciendo la prescripción en el mencionado mes pero del año 2014. Cita copiosa jurisprudencia para avalar sus fundamentos.

En subsidio, sosteniendo que de no compartir su análisis jurídico, y de considerarse que las declaraciones juradas anuales poseen naturaleza determinativa, de conformidad a la doctrina sentada a través de la jurisprudencia referenciada, la acción del Fisco igualmente se encontraría prescripta. Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 159 y 161, último párrafo, del Código Fiscal.

Ahora bien, con respecto a los **agravios de fondo**, comienza afirmando la improcedencia del ajuste practicado en cuanto al reencuadre de los ingresos derivados de la venta de productos farmacéuticos efectuada desde Ciudad Autónoma de Buenos Aires a la Provincia de Buenos Aires en la actividad de "Ventas al por mayor de productos farmacéuticos excepto los que estén ubicados en la provincia de Buenos Aires". Aduce que dicha pretensión representa una interpretación de la normativa involucrada errónea, arbitraria e inconstitucional.

Entiende que la interpretación del artículo 13 inciso a) de las Ley Nº 13.390, viola el principio de legalidad cuando exige un requisito adicional de que las ventas se efectúen desde un establecimiento ubicado en la provincia para aplicar la alícuota correspondiente a la actividad de "Ventas al por mayor de productos farmacéuticos cuando los que estén ubicados en la provincia de Buenos Aires".

Así, analizando frondosa jurisprudencia y los fundamentos de la determinación practicada, manifiesta que aquella vulnera, en primer lugar, el principio de legalidad, al exigir como requisito para aplicar la alícuota diferencial del 1% (prevista para la actividad de "Ventas al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires"), no sólo poseer un establecimiento en la provincia, sino que las ventas se efectúen siempre desde este último, circunstancia que contradice la hermenéutica de la ley y la intención que tuvo el legislador al introducir la misma. Y, asimismo, la prohibición de establecer aduanas interiores, prevista en los artículos 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional, vulnerándose –a su vez– el principio constitucional de igualdad, al representar una discriminación hacia la empresa, de acuerdo con el origen de los productos.

Sostiene también, que lo alegado por la agencia resulta contrario a la cláusula comercial prevista en el artículo 75 inciso 13 de la Constitución Nacional, atento el carácter interjurisdiccional de la actividad de la contribuyente; y que el accionar de la ARBA resulta asimismo violatorio del principio de razonabilidad, al no respetar la intención que tuvo el legislador al imponer las alícuotas diferenciales. Por último, considera que el incremento que pretende aplicarse deviene confiscatorio.

En cuanto a los **intereses** resarcitorios, señala que los mismos resultan improcedentes toda vez

que no se verifica existencia de la culpa, dado que, al no corresponder el pago el impuesto, no le es imputable la mora.

En lo que hace a la **multa**, plantea la prescripción de ésta, solicitando que se aplique el plazo bienal previsto en el Código Penal (cita jurisprudencia). En subsidio, alega la improcedencia de ésta ante la inexistencia del elemento subjetivo, requisito indispensable para la aplicación de cualquier sanción de naturaleza penal. Por último, plantea el error excusable.

Respecto de la **responsabilidad solidaria**, entiende que el procedimiento seguido deviene nulo, al haberse sustanciado conjuntamente al seguido al deudor principal. Cita jurisprudencia.

Asimismo, afirma que la extensión de la responsabilidad resulta violatoria del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, por contravenir la responsabilidad establecida por las normas de fondo (en el caso, la Ley de Sociedades, art. 274). Cita y analiza las normas locales confrontándolas con las nacionales y, referenciando un precedente judicial, solicita que se decla la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Por último, plantea que la responsabilidad endilgada en materia sancionatoria resulta contraria al principio de personalidad de la pena, por lo que la misma deviene improcedente.

Pone en conocimiento de la existencia de la acción declarativa interpuesta ante la CSJN, contra la Provincia, en donde se resolvió la competencia originaria para entender en dicha causa y se consideró configurado el requisito de verosimilitud en el derecho para establecer la medida cautela de no innovar solicitada.

Adjunta prueba documental, y finalmente, hace reserva del caso federal.

**II.-** Al contestar los agravios, la Representación Fiscal destaca en primer lugar que los mismos resultan una reiteración de los expuestos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el Juez administrativo en la disposición en crisis.

Ahora bien, en cuanto a la prescripción opuesta, sostiene que no resultan aplicables en materia tributaria las normas del Código Civil, en tanto la regulación de dicho instituto conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso de la Nación, y destaca en este sentido, que las normas del derecho común solo resultan aplicables en forma subsidiaria.

Por otra parte, expresa que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de ejercicio anual y que los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse junto con la declaración jurada anual. Cita jurisprudencia.

En esta inteligencia, manifiesta que, resultan aplicables las normas del Código Fiscal (arts. 157 y 159). Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción respecto del año 2009, comenzó a correr el 1° de enero del 2011, y se encuentra suspendido desde la fecha de intimación de pago del tributo operada con la notificación de la Disposición Delegada que

contiene la intimación de pago y hasta 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Tribunal hubiere dictado sentencia de la prescripción opuesta. Por lo que sostiene que el presente agravio no puede prosperar solicitando que así sea declarado.

Respecto al tratamiento de la alícuota aplicada a las ventas efectuadas desde la Ciudad Autónoma de Buenos Aires hacia esta provincia, citando lo dicho por el juez administrativo a fs. 1282 y 1282 vta., manifiesta que el beneficio de aplicar una alícuota menor, solo resulta aplicable cuando las ventas surjan de establecimientos ubicados en la provincia de Buenos Aires (conforme Informe N° 44/02 de la ex Dirección Técnica Tributaria e Informe N° 07/13 de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral), por lo que considera que el agravio traído al respecto debe desestimarse.

Por otra parte, ante los planteos referentes a la violación de los preceptos constitucionales, advierte que ello representa una cuestión vedada en la presenta instancia revisora (artículo 12 del Código Fiscal).

No obstante de ello, señala que los planteos introducidos por la parte apelante, en el sentido de tachar de inconstitucional la aplicación de una alícuota diferencial condicionada a que los ingresos provengan de un establecimiento ubicado en jurisdicción local, han sido desestimados en la justicia, en la causa "Droguería Disval S.R.L. c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión declarativa de certeza" -Causa N° 12.987-, Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N.° 1 de La Plata, fallo que adquirió firmeza a raíz del rechazo del recurso de inaplicabilidad de ley incoado ante la SCJBA y la denegación de la concesión del Recurso Extraordinario Federal por dicho cuerpo.

Así, en base a las consideraciones expuestas en dicha causa, en cuanto a la constitucionalidad de las normas cuestionadas en autos, solicita que los planteos sean desestimados.

En cuanto al cuestionamiento de los intereses, manifiesta que la falta de ingreso de las obligaciones por parte el deudor en el tiempo previsto habilita la aplicación de dichos accesorios (previstos en el artículo 96 del Código Fiscal), por cuanto los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la falta de disponibilidad de fondos experimentada por el Fisco. Considera asimismo, que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia.

En lo que hace a la multa por omisión, expresa que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributo (artículo 61 del Código Fiscal), no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Con respecto al error excusable, destaca que la firma de autos no ha probado la imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

A ello agrega, en punto a la alegada naturaleza penal de las sanciones tributarias, y la aplicación de la norma de fondo (Código Penal), que prevalece sobre el mismo la autonomía del derecho tributario al regular dichas sanciones.

En lo que hace a la atribución de la responsabilidad solidaria, expresa que, conforme rezan los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, la misma se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos, por la 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 de aquel. Es una obligación a título propio por deuda ajena.

Asimismo, destaca que el instituto no reviste carácter de subsidiario, y que, al invertirse la carga de la prueba sobre los responsables, son ellos quienes deben acreditar la inexistencia de culpabilidad, circunstancia que no se vislumbra en autos.

En otro orden, afirma que el instituto de la solidaridad en materia fiscal es una cuestión cu regulación se encuentra exclusivamente en cabeza de la provincia, en virtud de las facultades no delegadas a la Nación.

Finalmente, destaca que no le asiste razón a la apelante en cuanto a la nulidad articulada con sustento en que el procedimiento fue dictado conjuntamente con el acto determinativo contra la obligada principal, por cuanto el juez administrativo no ha hecho más que aplicar lisa y llanamente las normas vigentes.

Por lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los agravios deben ser rechazados, confirmándose el acto recurrido.

**<u>III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal</u>:** Tal como se encuentra delineada la cuestión controvertida en las presentes actuaciones, corresponde establecer si -en función de los agravios incoados por la parte apelante y los sucesivos acontecimientos- la Disposición Delegada SEF N° 6041/15, se ajusta a derecho.

Adelanto en tal sentido, que recientemente me expedí en los autos "Droguería del Sud S.A.", expediente N° 2360-0235544/2010 (Registro N° 4628 de la Sala III), atento la identidad de la firma, así como también las cuestiones en debate, alcanzaré la misma solución sostenida en tal oportunidad.

A tal fin, corresponde en primer término, analizar la situación de autos a la luz de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación con fecha 20 de abril de 2023, en el marco de los autos caratulados "Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza" (vide fs. 1391/1396).

En ese contexto, en lo que respecta al debate vinculado a la diferencia alicuotaria determinada por la Agencia de Recaudación sobre ingresos provenientes de establecimientos ubicados en extraña

jurisdicción, se ha expresado nuestro Alto Tribunal en en siguiente sentido: *"... 3°) Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el caso presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en el precedente de Fallos: 340:1480 y en las causas CSJ 114/2014 (50-H)/CS1 "Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia del s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 31 de octubre de 2017 y CSJ 38/2014 (50- D)/CS1 "Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", ya citada, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad y con el propósito de evitar repeticiones innecesarias. 4°) Que, por lo tanto, la aplicación de la ley impositiva que se cuestiona, en el caso concreto, al gravar la actividad de la actora (código NAIIB 513312) conforme lo encuadra y grava la demandada (fs. 24/58, 101/130 y 224 vta.), con la alícuota del 4,5%, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias (v. también los expedientes administrativos 2360-235544/2010 y 2360-416764/2012 que corren por cuerda). 5°) Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del establecimiento del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, artículo 16), y altera la corriente natural del comercio (Constitución Nacional, artículos 75, inciso 13, y 126), instaurando así una suerte de "aduana interior" vedada por la Constitución Nacional (artículos 9° a 12), para perjudicar a los productos foráneos en beneficio de los despachados desde en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada (Fallos: 340:1480 y causa CSJ 38/2014 (50-D)/CS1 "Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", antes citada). Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda entablada por Droguería del Sud S.A. y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad del régimen de los artículos 12, inciso a y 13, inciso a de la ley 13.930 y como así de las disposiciones delegadas (SEFSC) 5734/2015 y 6041/2015 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en cuanto determina las obligaciones fiscales de la actora como contribuyente del impuesto a los ingresos brutos por el período fiscal 2009 (enero a diciembre) en lo referente a la cuestión aquí debatida...".*

A tenor de lo expuesto, lo resuelto por nuestro Máximo Tribunal se proyecta sobre la decisión a adoptar en esta instancia. Y no reconociéndose nuevos elementos de análisis que permitan revisar la situación, este Cuerpo no puede sino admitir la apelación intentada por la firma de marras, en este punto.

Ahora bien, en lo que respecta a las diferencias originariamente liquidadas sobre la base de la reasignación de ingresos y gastos que llevaron al recálculo del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, tal como surge de los considerandos del acto apelado (fs. 1279 vta. y 1280), en la etapa del descargo el apoderado de la contribuyente y de sus responsables solidarios prestó expresa conformidad a las mismas (fs. 1151) y no habiendo presentado agravio alguno sobre el punto, corresponde su confirmación, ante el allanamiento presentado, debiendo la Autoridad de

Aplicación verificar la existencia de regularización de tales importes.

Por lo demás, en relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada y aceptada, comenzando a correr el plazo pertinente el 1° de enero de 2010 y feneciendo el 1° de enero de 2015, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción, corresponde declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

Por último, en cuanto a los intereses dispuestos por el artículo 96 del Código Fiscal, corresponde ratificar su aplicación sobre la porción de impuesto allanada, en caso de no haberse regularizado, y hasta el momento de efectivizarse dicha regularización. Este criterio debe complementarse por la veda dispuesta al tratamiento de la constitucionalidad de las normas involucradas, conforme manda del artículo 12 del citado Código y 14 del Decreto Ley 7603/70.

Ante lo expuesto, deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos en el recurso interpuesto (en igual sentido, en autos "CENTRAL PUERTO S.A.", Sentencias del 12 de agosto de 2021, Registro N° 4338 de la Sala III y del 28 de octubre de 2021, Registro N° 3090 de la Sala II).

**POR ELLO, VOTO: 1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de la firma "DROGUERÍA DEL SUD S.A." y de los Sres. María Luisa Macchiavello, Lucila Irene Macchiavello, Silvia Adriana Macchiavello, Marcela Macchiavello, Jorge Raúl Coronato y José María Gómez Antón, con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6041/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Revocar parcialmente la determinación de oficio contenida en el acto apelado, con excepción de la porción allanada, conforme lo expuesto en el Considerando III de la presente, debiéndose proceder a la pertinente reliquidación en el plazo de 30 días. **3°)** Revocar por prescripción la multa aplicada en el artículo 6° del acto impugnado. Regístrese y Notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**<u>Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi</u>:** 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 Nº 6041, dictada con fecha 2 de Diciembre de 2015, por el Departamento 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 éste, advierto 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 el recurso en tratamiento se dirigen clara y

precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Dicho ello, corresponde iniciar con el tratamiento del planteo prescriptivo opuesto por la apelante contra las facultades determinativas y sancionatorias de la Autoridad de Aplicación por el período fiscal 2009. Al respecto, en atención a los argumentos que sustentan a los referidos planteos, corresponde señalar en forma preliminar que 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), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas. Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en "Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén" (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: "*Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)*" (el subrayado no consta en el original). En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)", "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009, "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos", "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento" del 21 de junio de 2018 y "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", de fecha 5 de noviembre de 2019]. Ahora bien, en este marco, y teniendo en consideración que el artículo 12 del Código Fiscal (análogo al artículo 14 de la Ley N°

7603/70) dispone expresamente que: "*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 resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los artículos 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho. Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, artículos 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provinc de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014). No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'"); del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; artículo 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 16 de mayo de 2018). Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc.

de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (citada) podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del artículo 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente). Ahora bien, la postura adoptada por la CSJN en autos "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva, que en casos como el presente procede adoptar la doctrina que emerge del fallo "Filcrosa" en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (ver mi voto para la causa "Total Austral S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre del 2020, Registro N° 4217). Todo ello, sin perjuicio de señalar que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común. Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro. Así, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa [y en sentido análogo a lo dispuesto por el artículo 4027 inciso 3 del derogado Código Civil (Ley N° 340)], que: "*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*". Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (ver SCJBA *in re* "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio", citado), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el artículo 3956 del referido Código Civil (que dispone: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la*

*obligación*"), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo. En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: "*Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período*"). Lo expuesto resulta trascendental, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos "Fisco c/Ullate, Alicia Inés" y/o "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto", por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A todo ello cabe agregar, que la anualidad del Impuesto sobre los Ingres Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley Nº 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra –en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: "*1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal...Los períodos fiscales serán anuales...*" (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–). En consecuencia, conforme lo hasta aquí expuesto, corresponde sostener que el término quinquenal previsto para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.

En tal contexto, analizando el período fiscal 2009, debo destacar que en el caso de autos –contribuyente de Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos– el vencimiento para la presentación de la declaración del CM05 operó el 30 de junio de 2010 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009), comenzando así el cómputo prescriptivo el 1 de julio de 2010, y habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio de 2015, de no haber mediado el 29 de noviembre de 2013, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver Acta de Comprobación agregada a fojas 1051/1052), circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el segundo párrafo del artículo 3986 del citado Código Civil (desplazante en este punto, y en lo pertinente, del artículo 161 del Código Fiscal), el cual establece: "*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*". Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto

(la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma transcripta en el párrafo anterior– en el fallo "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros" (*ut supra* citado; ver considerando 6to.). En este marco, entonces, el 29 de noviembre de 2014 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual habría fenecido el 1 de julio de 2016, de no haber mediado —en tiempo útil- la determinación de las obligaciones fiscales, practicada mediante la Disposición Delegada SEFSC N°6041, de fecha 2 de diciembre de 2015, que fuera notificada con fechas 21 y 29 de diciembre de 2015 (ver fojas 1301 y 1302).

Por su parte, con respecto al planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones, debo destacar que recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (Sentencia del 07/03/23), precedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes "Lazaro Rabinovich" (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y "Filcrosa" (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: "*...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.*"

Siendo que la CSJN se ha pronunciado en los términos transcriptos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales, y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo "Filcrosa" (tal como lo he destacado *ut supra*, en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina", citada), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente bajo reseña y sostener, en definitiva, que en casos como el presente también se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de multas– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero que esta parcela del derecho bajo análisis

resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2), advertir que, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de las obligaciones fiscales (caso de autos, en el cual, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal), resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Entiendo entonces que, por las razones destacadas *ut supra* con respecto a la prescripción de los tributos locales, corresponde aplicar la doctrina judicial citada, lo que así declaro.

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

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

En consecuencia debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual (tal como fuera expuesto).

Cabe destacar previamente, que sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos y 2° del art. 159 del Código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario rever el concepto a los fines de unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal), y que,

en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día). Ello por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr –para el período fiscal 2009– el 1° de julio de 2010 (Conf. Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009), y venció en la medianoche del 30 de junio del año 2012, sin que se verifique a su respecto, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso –según las constancias de estas actuaciones-.

Consecuentemente, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa por omisión prevista en el art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, vinculada al período fiscal 2009; lo que así declaro.

En punto al agravio circunscripto a la diferencia alicuotaria determinada por el Fisco sobre ingresos provenientes de establecimientos ubicados en extraña jurisdicción, adhiero a la propuesta resolutiva del Vocal Instructor.

En relación a los intereses resarcitorios impuestos en la Disposición recurrida, entiendo que resulta de aplicación el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011) que establece que: "*La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de pedido de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés mensual acumulativo 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 a treinta (30) días incrementadas hasta en un cien (100) por ciento y que será establecido por el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía...*". Según esta norma, dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo. El elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios: se, "*...devengará sin necesidad de interpelación alguna...*" (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la imputablidad del deudor. Éste, 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 ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en

autos (Conf. Sala II "Destilería Argentina de Petróleo S.A". del 29/12/2016, entre muchos otros). Por ende, el agravio debe ser desestimado, lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo por último analizar 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, comenzando por aquellos 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. 121.75 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 "directorio" –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: 1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de la firma "DROGUERÍA DEL SUD S.A." y de los Sres. María Luisa Macchiavello, Lucila Irene Macchiavello, Silvia Adriana Macchiavello, Marcela Macchiavello, Jorge Raúl Coronato y José María Gómez Antón, con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6041/15, 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 multa por omisión aplicada en el art. 6° del acto apelado. **3°)** Revocar parcialmente la determinación de oficio contenida en el acto apelado, conforme lo expuesto en el Considerando III de la presente, debiéndose proceder a la pertinente

reliquidación en el plazo de 90 días. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 8° de la resolución impugnada. **5°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC N°6041/15, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

**Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufil**: Que, atento a la cuestiones planteadas contra la Disposición Delegada SEFSN N° 6041/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires; y en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, por el Dr. Angel C. Carballal, adhiero a lo resuelto, dejando así expresado mi voto.

**POR MAYORIA, SE RESUELVE:** **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de la firma "DROGUERÍA DEL SUD S.A." y de los Sres. María Luisa Macchiavello, Lucila Irene Macchiavello, Silvia Adriana Macchiavello, Marcela Macchiavello, Jorge Raúl Coronato y José María Gómez Antón, con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6041/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Revocar parcialmente la determinación de oficio contenida en el acto apelado, con excepción de la porción allanada, conforme lo expuesto en el Considerando III de la presente, debiéndose proceder a la pertinente reliquidación en el plazo de 30 días. **3°)** Revocar por prescripción la multa aplicada en el artículo 6° del acto impugnado. Regístrese y Notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.10.09 13:24:37 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.10.10 11:59:10 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.10.10 14:30:42 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by DANIELE Mariana
Date: 2023.10.11 10:25:19 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Daniele
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.10.11 10:26:12 -03'00'

**G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S**
2023 - Año de la democracia Argentina

**Providencia**

**Número:** PV-2023-42745033-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 11 de Octubre de 2023

**Referencia:** Expte N°2360-416764/12 "DROGUERIA DEL SUD S.A."

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG 2023-42710543 GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3420.-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.10.11 11:43:02 -03'00'

Mariana Daniele
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.10.11 11:43:03 -03'00'