



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 N° 2360-392118/2012 -- “DESTILERÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A”

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-392118/2012, caratulado “DESTILERÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A”.

Y RESULTANDO: A fs. 3167/3204, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 3445, de fecha 23 de junio de 2016, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma “DESTILERÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A.” (C.U.I.T. 30-55025533-9), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación a los períodos fiscales 2009 (parcial noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre), por el ejercicio de las actividades de “*Refinación del petróleo*” (Código NAIIB 232001); “*Fabricación de productos derivados del petróleo*” (Código NAIIB 232003); “*Venta al por menor de combustibles líquidos*” (Ley 11.244) (Código NAIIB 505002), “*Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas*” (Código NAIIB 505003), “*Venta al por mayor en comisión o consignación de energía eléctrica, gas y combustibles*” (Código NAIIB 511940), “*Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores*” (Código NAIIB 514110), “*Venta al por mayor de combustibles y lubricantes -excepto para automotores, gas en garrafas y fraccionadores de gas licuado- leña y carbón*” (Código NAIIB 514191), “*Venta al por menor en minimercados con predominio de productos alimenticios y bebidas*” (Código NAIIB 521130), “*Venta al por menor de artículos usados n.c.p. excluidos automotores y motocicletas*” (Código NAIIB 524990), “*Servicio de transporte automotor de cargas n.c.p.*” (Código NAIIB

602190), “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000), “*Servicios de créditos para financiar otras actividades económicas*” (Código NAIIB 659810) y “*Servicios n.c.p.*” (Código NAIIB 930990).

En su artículo 5º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, por los períodos determinados, que ascienden a la suma total de Pesos un millón cuatrocientos cincuenta y tres mil ochocientos noventa y tres con ochenta centavos (\$ 1.453.893,80), la cual deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias).

En su artículo 6º, aplica una multa por Omisión equivalente a un tercio ($\frac{1}{3}$) del mínimo legal del cinco por ciento (5%) del monto conformado vía web durante el procedimiento (artículo 64 del mismo plexo legal).

En su artículo 7º, aplica una multa por Omisión equivalente al quince por ciento (15%) del impuesto adeudado por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 9º, dispone que, atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo normativo, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multas, los Sres. Francisco José Antonio Botas García, en carácter de presidente de la firma, Juan Ignacio Bueno Aguilera, vicepresidente, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, todos en carácter de Director y dentro del período de mandato de cada uno de ellos.

A fs. 3210/3223 se presenta la Dra. María Inés Giménez, en su carácter de apoderada de la firma DESTILERÍA ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A. y de los Sres. Francisco José Antonio Botas García, Juan Ignacio Bueno Aguilera, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fs. 3378 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 3381 se informa que la Instrucción de la causa se adjudica a la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá la Sala II.

A fs. 3392, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que

conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 3393/3403 obra el respectivo escrito de réplica.

A fs. 3405 y ss. se presenta la apelante, manifestando haber tomado conocimiento de un nuevo precedente jurisprudencial emanado de la Suprema Corte de Justicia provincial.

A fs 3433 se sabe que la Sala II ha quedado 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° 18/24), asimismo se tiene por acompañada la prueba documental ofrecida y se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante su escrito, la firma comienza su relato mencionando los antecedentes del caso, para seguidamente expresar los agravios.

Plantea -de forma preliminar- la prescripción de las facultades fiscales "*para determinar y exigir el impuesto sobre los ingresos brutos, multas y accesorios respecto de los períodos fiscales noviembre de 2009 a septiembre de 2010*", agregando que "*las disposiciones del nuevo Código Civil vienen a ratificar la doctrina de la CSJN*", cfr fallo "*Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*" sentencia del 30 de septiembre de 2003", entre tantos otros que cita, destacando la prevalencia del código civil por sobre los ordenamientos tributarios.

Señala que "*la fecha del título de la obligación es la del vencimiento de la declaración jurada mensual, porque a partir de dicho momento ARBA puede iniciar ejecución fiscal para el cobro de la suma adeudada por el contribuyente*". Subsidiariamente plantea la inconstitucionalidad de las disposiciones del nuevo Código Civil y Comercial. Cita jurisprudencia de la SCBA alineado con lo establecido por la CSJN.

Luego de ello, se agravia de la "*incorrecta calificación de la reventa de combustibles como ventas a consumidores finales*", a partir de la cual, el Fisco determinó ingresos por este concepto.

Transcribe las normas involucradas (art. 179 del Código Fiscal t.o. 1999 y Decreto 4002/2000) y entiende que "*lo definitorio para calificar a un cliente como consumidor final es que destine los bienes a uso o consumo particular, excluyendo los casos en que los mismos sean revendidos o incorporados al desarrollo de una actividad económica privada posterior*", cuestionando el criterio fiscal, al que tilda de "*mucho*

más restrictivo al previsto por la norma, sin facultades al efecto". Destaca la Ley Convenio Nacional 23.966 a la cual la Provincia de Buenos Aires adhirió por Ley 11.244.

Seguidamente alude a la errática y arbitraria apreciación de la prueba aportada y producida por la empresa. Realiza una clasificación de los clientes con los que operó la empresa, de los cuales el Fisco: a) calificó como "consumidores finales" b) *"incluyó en el ajuste a pesar de tener como actividad declarada ante la AFIP la reventa de combustibles"* c) *"calificó como consumidores finales a pesar de cumplir con los requisitos del Decreto 4.002/2000 por haber sido categorizados por los organismos de control como revendedores de combustibles"*, para luego reproducir la conclusión expuesta por el perito interviniente en instancia de descargo respecto de los puntos de pericia b) y c). Acompaña documental en Anexos I, II y III.

Expone su visión acerca de las conclusiones que se desprenden de la pericia contable producida, a la par de rechazar la postura del Organismo por resultar *"improcedente, parcial y arbitraria"*, en tanto -asegura- que la determinación se basa *"en los datos que surgen de la base de la propia ARBA"*. Asimismo se expone puntualizando, de un modo crítico, aquellas cuestiones vinculadas con la apreciación de la actividad probatoria, ante lo cual finaliza el punto expresando que deben detraerse de la determinación las operaciones realizadas con los clientes incluidos en los Anexos de la pericia que identifica.

Concluye el punto señalando que *"con la prueba producida en autos quedó acreditado que DAPSA deduce de su venta total el monto de la reventa de combustibles por encontrarse gravadas a alícuota cero, según lo establece la ley 11.244"*.

En subsidio, para el caso de considerarse que las ventas fueron efectuadas a consumidor final, plantea que el ajuste es incorrecto dado que ARBA *"ha incluido dentro de la actividad 505002 ingresos por venta de estaciones de servicios propias que ya fueron declaradas por DAPSA dentro de la actividad 505001"*, detallando que para llegar *"a la diferencia total de base según R-113 de \$ 53.316.891,14, suma a la diferencia de base imponible de consumidor final (\$ 44.335.987,41), los \$ 8.980.903,76 encuadrados por ARBA como actividad 505002, ya declarados por DAPSA en el código 505001"*.

Paso seguido rechaza la aplicación de intereses resarcitorios, al no existir *"mora culpable que dé lugar a la aplicación de intereses y recargos"*.

Se agravia de la sanción, tanto de la reducida como de aquella impuesta por omisión (art. 61 del Código Fiscal), por motivo que *"no se verificó la conducta necesaria para*

su tipificación”. Afirma la ausencia tanto de la “materialidad de la infracción” como “del elemento subjetivo”.

Finalmente rechaza la extensión indebida de la responsabilidad “en los términos establecidos en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, es violatoria del art. 75 inc 12 de la Constitución Nacional”, adicionando que “la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima se encuentra regulada en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, 19.550”.

Cita fallo de la SCBA “Raso Francisco, sucesión y otros Apremio” del 02/07/2014. Señala que la responsabilidad solidaria es de carácter subsidiario y peticiona aplicación del principio de la personalidad de la pena en relación a la multa aplicada a los responsables solidarios.

Hace reserva de caso federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado contestando los puntos introducidos por la parte agraviada e indica que se reeditan agravios.

En relación al planteo de prescripción opuesto, sostiene que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por la Agencia como “una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local”. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, “en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional)”. Reproduce jurisprudencia.

En el particular, poniendo de resalto que en materia de prescripción “devienen aplicable los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esta Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual, razón por la cual, la prescripción para el período fiscal 2009 -el más antiguo-, comenzó a correr el 1° de enero de 2011”.

Posteriormente “habiéndose notificado la Disposición de Inicio del Procedimiento

Determinativo y Sumarial N.º 5042/15, con fecha 5 de noviembre de 2015 (fs. 2930), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de las multas respecto del período fiscal 2010, se constituye en causal de suspensión del mismo”, prolongándose “con el dictado de la Disposición Delegada en crisis, de fecha 23 de Junio de 2016, hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia firme...”.

Consecuentemente, considera que se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos traídos por el apelante.

En relación al ajuste efectuado, y comenzando con la ponderación de la prueba, esgrime que el juez administrativo *“en el marco de las facultades instructorias que posee como director del procedimiento de determinación, posee amplias facultades para desechar aquellos medios probatorios que según su entender -luego de la evaluación de las constancias de autos-, considera que no resultaban procedentes para la dilucidación de la causa”.*

En cuanto a las operaciones en crisis destaca que *“existiendo normas locales específicas que delimitan el concepto de “Venta a consumidor final” (o venta final), debe dejarse de lado cualquier otra conceptualización que realice la doctrina o ciertas normas nacionales ajenas al derecho impositivo local, atento a la autonomía del mismo”.*

En lo que tiene que ver con el método de ajuste empleado, *“el mismo resulta correcto,... no pudiendo desconocerse que asimismo es coincidente con el que el contribuyente manifestó utilizar, conforme surge de Acta de Comprobación R-078A N° 010208462 (fs. 1348/1349), tal como menciona el juez administrativo a fs. 3710 vta, toda vez que tras habersele requerido a la empresa que manifieste qué criterio utilizó para segregar de la venta mayorista de combustibles a aquellos clientes considerados consumidores finales, manifestó que este criterio surge del análisis de la actividad principal declarada ante la AFIP por sus clientes”.*

Destaca que durante la fiscalización *“se auditó a través de la estadística de ventas aportada por el contribuyente, la actividad principal declarada en AFIP por los clientes de la firma de marras, determinándose de esta manera en función del criterio seguido por el contribuyente y lo expuesto en el Informe N° 59/97 de la Ex Dirección de Técnica Tributaria (actual Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral), las ventas realizadas a consumidor final asignándose dichos ingresos a la actividad “Venta al por menor de combustibles líquidos (Ley 11.244) (Código NAIIB 505002)”.*

Agrega que lo expuesto por la empresa en su recurso “*no resultan elementos suficientes que permitan por sí catalogar que por el solo hecho de que los clientes de la firma de marras se encuentren habilitados por la Autoridad de Aplicación a la venta de combustible, dicha circunstancia habilite por sí a considerar que las ventas no puedan ser efectuadas a consumidor final*”. Reproduce art 11 de la Resolución N° 1102/04 de la Secretaría de Energía.

Destaca que de “*las pruebas producidas en el marco de la apertura a prueba decretada por el juez administrativo..., se procedió a analizar la prueba documental agregada en los Anexos I, II y III de fs. 2956/3103 y el informe pericial contable*” se arriba a la conclusión “*que las operaciones cuestionadas por el contribuyente en el punto VI.6.1 a) del descargo presentado han tenido tratamiento por el mismo como consumidores finales*”.

Solicita aplicación de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal en el expediente caratulado de la misma firma N° 2360-205423/09 de fecha 29 de diciembre de 2016, que “*acoge en su totalidad la pretensión fiscal en relación al ajuste por operaciones con consumidores finales*”.

En lo vinculado a los errores de cálculo, reproduce lo manifestado por el a quo a fs. 3181 vta.

En lo que tiene que ver con la improcedencia de los intereses, aduce que “*los mismos han sido previstos por el legislador, para el supuesto que, como en el presente, se haya incurrido en mora en el cumplimiento de la obligación puesta a cargo del contribuyente*”. Agrega que “*esta es la tesis plasmada por el art. 886 del Código Civil y Comercial, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 del mismo Cuerpo legal que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva*”.

Por último, en lo que tiene que ver con los agravios direccionados a la sanción aplicable, manifiesta que “*la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61 del mismo Código, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento...*”.

Adiciona que “*no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados*”.

En cuanto a la figura del error excusable, rechaza la misma a partir de *“que no se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria, por cuanto ello no surge de autos y no se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante”*.

Finalmente, en lo que tiene que ver con los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que ARBA *“ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y a las constancias recabadas en autos y entregadas oportunamente por la firma fiscalizada, dado que se ha partido de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados en estos obrados”*.

Remarca que *“los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. A ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley”*.

Afirma que *“el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata una obligación a título propio, por deuda ajena”*.

Alega que *“la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad...Las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicados responsables solidarios fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma”*.

En lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio”* de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia *“no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad”*. Cita jurisprudencia.

Por último, en cuanto al planteo de caso federal, señala que se tenga en cuenta

“para la etapa oportuna”.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3445/16, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Previamente me voy a referir al planteo de prescripción, correspondiendo dirimir si en la especie ha operado la misma respecto de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones correspondientes al año 2009 (noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre) y reclamar diferencias al ahora apelante.

La parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, 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 "Filcrossa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

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

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

campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso

de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y 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): “...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos ... fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...” (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: “...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores - inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)...”.

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 1° de noviembre de 2011).

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

Lo expuesto me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y

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

No debe soslayarse, complementando este criterio, lo que ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *"... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo". Citando a Planiol dice: "La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo" (Argañarás, Manuel J. "La prescripción extintiva", pág. 50)..."* (en autos "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 29 de junio de 2011). *"... Según la máxima actioni non natae non praescribitur (la acción que no ha nacido no prescribe;...), el tiempo computable para la prescripción debe ser útil para el ejercicio de la acción, por lo que no puede reprocharse al acreedor no haber actuado en una época en la que todavía no podía hacerlo (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., "Derecho de las Obligaciones", ed. Platense, 1972, t. II-2, p. 451) ... De ello se desprende que el principio general debe enunciarse expresando que la iniciación del curso de la prescripción se produce desde el momento en que el derecho estuvo amparado, con una pretensión demandable, de modo tal que hubiera permitido al titular hacer valer ese poder jurídico (conf. Spota, Alberto A., "Tratado de Derecho Civil", Parte General, ed. Depalma, 1959, t. I, v. 3-8, p. 226)..."* (en autos "Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro. Acción revocatoria", Sentencia del 18 de marzo de 2009).

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 definitivo).

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, *"...los anticipos constituyen un obligación de cumplimiento independiente..."* (Fallos: 285:177). Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible"* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

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

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 N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *“...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...”* de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2009 (más antiguo) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2010 (Art. 2 de la Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2015. Sin embargo previo a ello y en tiempo útil, según constancias de fs. 2819/2824, con fecha 27 de febrero de 2014 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 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”*) (el subrayado es propio).

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-DGR-2007, 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 poco menos de cuatro años de prescripción, en el mes de febrero 2014 se suspende hasta el mes de febrero de 2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2016. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 3445, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada entre los días 24 y 28 de junio de 2016, conforme surge de las constancias de fs. 3205/3209 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 18 de julio de 2016 (vide fs. 3210).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación prevista en su artículo 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado: *“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*.

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor. Y como consecuencia lógica, al no resultar prescripta la acción para el período fiscal 2009, tampoco lo estará para el siguiente período fiscalizado (2010).

Concluyo entonces que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los períodos fiscales 2009 y 2010, no puede prosperar; lo que así Voto.

En cuanto a la subsistencia de los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión de impuesto constatada, entiendo inoficioso analizar la prescripción, en tanto entiendo que no se ha configurado infracción alguna, tal como fundaré infra.

2) Sentado lo anterior, y antes de ingresar al examen de la controversia de fondo, cabe advertir (a partir de la notificación de la liquidación de las diferencias) la conformación parcial vía web realizada por el contribuyente del Formulario virtual R-222 (fs. 2841 y 2892/2899), la cual -cabe destacar- ha sido efectuada sin

acogimiento a plan de facilidades de pago y sin individualizar los conceptos que han sido involucrados en dicha conformación del ajuste. Dicho ello, procederemos a dilucidar la cuestión.

En esa dirección, y a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido- que las causas del ajuste conforme fuera expuesto en los Considerandos del Acto (fs. 3178 y 3178 vta), quedaron limitadas a:

“1) Erróneo encuadre de actividades: a) por errónea declaración de ingresos en la actividad “Fabricación de Productos Derivados del Petróleo” (Código NAIIB 232003) correspondientes a las actividades de “Refinación del petróleo” (Código NAIIB 232001) y “Servicios de Almacenamiento y Depósito (Código NAIIB 632000); b) por errónea declaración de ingresos en la actividad “Venta al por menor de combustibles líquidos y/o sólidos para vehículos automotores y motocicletas (Código NAIIB 505001) correspondientes a la actividad “Venta al por menor de combustibles líquidos” (Ley 11.244) (Código NAIIB 505002); c) errónea declaración de ingresos en la actividad “Venta al por mayor de combustibles y lubricantes -excepto para automotores, gas en garrafas y fraccionadores de gas licuado- leña y carbón (Código NAIIB 514191) correspondientes a la actividad “Venta al por menor de combustibles líquidos” (Ley 11.244) (Código NAIIB 505002); d) por errónea declaración de ingresos en la actividad “Venta al por mayor de productos químicos derivados del petróleo (Código NAIIB 514933) correspondientes a la actividad “Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas (Código NAIIB 505003), “Venta al por menor en minimercados con predominio de productos alimenticios y bebidas” (Código NAIIB 521130) y “Servicios de créditos para financiar otras actividades económicas (Código NAIIB 659810) ; 2) Declaración de ingresos en defecto al momento de la determinación de la base imponible respecto de las actividades de “Venta al por mayor en comisión o consignación de energía eléctrica, gas y combustible” (Código NAIIB 511940), “Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores (Código NAIIB 514110) y “Servicios de Almacenamiento y Depósito” (Código NAIIB 632000); 3) Omisión de declarar ingresos gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 2009 (noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre), respecto de las actividades de “Refinación del petróleo (Código NAIIB 232001), “Venta al por menor de combustibles líquidos (LEY 11.244) (Código NAIIB 505002), “Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas (Código NAIIB 505003), “Venta al por menor en minimercados con predominio de productos alimenticios y bebidas (Código NAIIB 521130), “Venta al por menor de artículos usados n.c.p. excluidos automotores y motocicletas (Código NAIIB 524990), “Servicio de transporte automotor de cargas n.c.p. (Código NAIIB 602190), “Servicios de créditos para financiar otras actividades económicas (Código NAIIB 659810) y “Servicios

n.c.p. (Código NAIIB 930990); 4) errónea determinación del coeficiente unificado previsto en el art. 2 del Convenio Multilateral por: incorrecta determinación de los coeficientes de ingresos y de gastos para los períodos fiscales 2009 y 2010; 5) omisión de declarar ingresos correspondientes al Régimen especial de Transporte de cargas dispuesto por el artículo 9 del Convenio Multilateral, por el período fiscal 2010; 6) errónea aplicación de alícuota respecto de la actividad "Servicios de Almacenamiento y Depósito" (Código NAIIB 632000); 7) Cómputo de retenciones y percepciones en exceso respecto de los períodos 2009 (noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre); conforme Formularios de Ajuste R-055 (fs 2781); R-113 (fs 2784 y 2787/2788) y R-222 (fs. 2793/2800)...".

Siendo así, es de advertir que en el recurso de apelación interpuesto, los agravios vertidos giran exclusivamente, en torno a la improcedencia fiscal respecto: A.- Declaración de ingresos en defecto. B Intereses. C.- Multa D.- Responsabilidad Solidaria. En el orden mencionado, procederé a su tratamiento.

A.- En lo que tiene que ver con el punto, entiendo pertinente adelantar que la controversia se circunscribe -según los términos de los agravios formulados en el recurso de apelación- a decidir sobre lo acertado o no del criterio fiscal en torno a considerar determinadas ventas de combustible como efectuadas a consumidor final.

Al respecto, debo comenzar por mencionar que de los Considerandos del Acto (específicamente fs. 3170), se desprende el motivo específico del ajuste (motivo de agravio), consistente en la detección, por parte de la fiscalización, de que el contribuyente "*declara erróneamente*", por un lado, dentro de la actividad "*Venta al por menor de combustibles líquidos y/o sólidos para vehículos automotores y motocicletas*" (Código NAIIB 505001), "*los ingresos por la venta de combustibles en las estaciones de servicios propias; los cuales fueron reasignados en su totalidad...a la actividad de "Venta al por menor de combustibles líquidos (LEY 11.244) (Código NAIIB 505002), conforme...papel de trabajo obrante a fs. 2735"*, y por otro, dentro de la actividad "*Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores*" (Código NAIIB 514110), *ingresos correspondientes a la comercialización de combustibles a consumidores finales, conforme...papel de trabajo de fs. 2746/2747"*.

A los fines de justificar el motivo por el cual declaraba que determinados clientes que le adquirían combustible no resultaban ser consumidores finales, la firma procedió a acompañar -inicialmente- (soporte óptico fs. 224) "*detalle de las operaciones de comercialización mayorista de combustible que fueron incluidas como consumidores finales*", para luego aportar "*constancias de inscripción en AFIP y certificados de registro expedidos por la Subsecretaría de Combustibles*" (fs. 1104/1238) y manifestar (en respuesta al Acta de Comprobación R-078 A N.º 010208462 (fs. 1348/1349) que el criterio utilizado para establecer la condición -o no- de consumidor

final consiste en tomar conocimiento si el cliente *“declara como actividad principal o secundaria la reventa al por mayor o menor de combustibles, no se lo considera consumidor final”*.

En respuesta a ello, la fiscalización pasa a reproducir los artículos 11 y 14 de la Resolución N° 1102/04 de la Secretaría de Energía, para destacar que dicho Organismo crea un Registro que *“no sólo comprende a los revendedores”*.

Seguidamente, procede a verificar *“mediante la consulta a la base de datos de la GGTI, respecto de cada uno de los clientes de la firma que comercializan combustible al por mayor, si en sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos presentadas para los períodos fiscales 2009 (noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre), surge la declaración de ingresos correspondientes con la actividad de reventa de combustible.... (fs. 2780)”*, aclarando que para *“aquellos casos donde no se obtuvo información, la Administración consideró la actividad principal declarada por el cliente frente a la AFIP”*.

En virtud del descargo presentado por el contribuyente frente a la Disposición de Inicio 5042/15, y ante la existencia de hechos controvertidos, la fiscalización dispuso la apertura a prueba de las actuaciones mediante el dictado de la Disposición SEFSC 308/16, teniendo por admitida la pericial contable ofrecida y disponiendo una Medida para Mejor proveer, para una vez producida la misma las actuaciones sean remitidas al Departamento de Operaciones Área Metropolitana Avellaneda.

Ahora bien, arribada las presentes actuaciones a esta instancia, entiendo necesario recordar la normativa que resulta aplicable, la cual específicamente resulta ser el Código Fiscal -Art. 179 del to. 1999, luego 193 del to. 2004 y actual 217 del t.o. 2011, reglamentado por el Decreto 4002/00 con vigencia a partir del 1/1/2001, cuyo art. 1° sustituye el texto del art 1° de su similar 2782/1996-, y establece que: *“A los fines de lo dispuesto en el artículo 179 del Código Fiscal (to. 1999 y sus modificatorias) y último párrafo del artículo 1° de la Ley 11.518, se entiende que las industrias realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior. Cuando se trate de la comercialización de combustibles líquidos y/o gas natural, a que se refiere el segundo párrafo del artículo 179 del Código Fiscal (to. 1999 y sus modificatorias), se entiende que las industrias expenden al público cuando los bienes no sean adquiridos con el ánimo de revenderlos” (el subrayado es propio).*

Resulta evidente que el poder reglamentario estableció distinto tratamiento para aquellos sujetos que, en el desarrollo de su actividad industrial, se colocan en el

último eslabón de la cadena, diferenciando la elaboración de manufacturas en general (primer párrafo) de aquellas industrias (refinerías o destilerías) en particular (segundo párrafo), siendo esta parte la que debe concentrar la atención pues resulta ser el caso que nos ocupa, toda vez que alto (el carácter industrial de la actividad de DAPSA) no se encuentra en discusión.

Corresponde poner de manifiesto que la presente controversia, ha sido planteada de forma idéntica entre las partes, siendo resuelta de manera fundada en los antecedentes de la Sala I y II de este Cuerpo (Sentencias del 7.12.2017, registrada bajo el nro. 2104 y del 29.12.2016, registrada bajo el nro. 2347, respectivamente), cuya fiscalización estaban referidas a períodos fiscales inmediatamente anteriores, por un lado, 2007, 2008 y parte del 2009 y por otro 2005 y 2006.

Allí se destacó específicamente el acierto interpretativo de la Administración al considerar, por un lado, excluidas del alcance de la norma, y por ende respetando el tratamiento brindado por la empresa, a aquellas ventas que implicaron adquisiciones de combustible para reventa, dispensado -por el otro- el carácter de "venta minorista" o a "consumidor final" a los restantes supuestos en los que no se ha probado que el cliente ha comprado el producto con el fin de enajenarlo, en mérito a la actividad que desarrolla y declara ante ARBA, frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires.

Cabe señalar, que en el sentido expuesto es que se ha apreciado la prueba rendida en ocasión del presente procedimiento determinativo, donde (tal como lo describe el Acto objeto de impugnación a fs. 3181/3181vta) se ha procedido al estudio de la documental agregada (Anexos 1 a 3 en la presentación del descargo), el informe pericial producido de fojas 3132/3138 (y anexos de fs. 3139/3141) cotejándola -a su vez- con la información que surge de la Base de Datos del Organismo respecto de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los clientes del contribuyente (detallados en los Anexos 2 y 3) -y subsidiariamente ante AFIP-, a fin de corroborar si de las mismas se desprende la declaración de ingresos correspondientes a las actividades de reventa de combustibles, cuyas conclusiones se encuentran expresadas en la medida para mejor proveer dictada, luciendo a fs. 3144/3145 (Informe de Auditoría).

Teniendo a la vista el criterio mencionado, entiendo oportuno contestar el agravio vertido por la parte sobre la ponderación de la prueba ofrecida en la etapa anterior, específicamente aquel vinculado a los clientes de DAPSA referenciados en el Anexo B de la pericia contable (fs. 3140), advirtiéndole que el apelante ignora que la Administración se ha expedido oportunamente sobre dichos sujetos al emitir el Informe Final de Auditoría (fs. 2825/2837), donde -respetando el criterio fijado- brindó razones suficientes para justificar el modo en que llevó a la práctica el ajuste,

al expresar que *“en aquellos casos en donde el contribuyente declare ingresos para las actividades de reventa de combustible, así como también declare ingresos en actividades que evidencien el consumo de combustibles, esta fiscalización procedió a sumar la incidencia de ambos ingresos anualizados (Reventa de combustible y consumo) y a proporcionarlos en función de dicha suma, para luego determinar la cuantía del total del combustible adquirido a la fiscalizada, determinando cuanto del combustible adquirido se consideran ingresos incluidos dentro de la actividad de venta al por menor de combustible líquido (Ley 11.244)”*, encontrándose detallado en papeles de trabajo de fojas 2738/2740 (donde se encuentran incluidos los clientes que el apelante individualiza en su recurso).

Asimismo, en los papeles de trabajo recientemente destacados, obran los clientes detallados por la firma en su recurso de apelación, “Microomnibus Barrancas de Belgrano S.A., “Textil Amesud S.A.” y “Transportes Quirno Costa S.A.”, de los cuales el Fisco pudo determinar para el primero que si bien no se encontraba inscripto frente a ARBA, si lo estaba ante la AFIP bajo el código de actividad “602210” (“Servicio de transporte automotor urbano regular de pasajeros”), presumiendo razonablemente que destina el combustible para consumo propio. En tanto que para el segundo y el tercero, existía información suficiente en la base de datos de ARBA que permitieron determinar la adquisición de combustible para consumo en su 100%.

Dicho razonamiento fiscal, el cual comparto plenamente, no ha logrado ser revertido por la parte en las instancias posteriores del procedimiento.

Todo lo expuesto, sin perjuicio de caer en reiteración, permite a este Vocal arribar a idénticas conclusiones a las ya volcadas en el decisorio citado del 07.12.2017 en el cual fuera Vocal Instructor, (Sala I, sentencia registrada bajo el nro. 2104, vinculada a un ajuste fiscal por los periodos 2007, 2008 y 2009), de análoga discusión, a los cuales remito “brevitatis causae”.

Asimismo, cabe dejar en claro a la parte que para la actividad “Venta al por menor de combustibles líquidos (LEY 11.244) (Código NAIIB 505002) resulta aplicable la alícuota del tres con cuarenta por ciento (% 3,40), de conformidad con lo establecido por el artículo 13 inciso E) de la Ley impositiva 13.930 y el artículo 21 inciso E) de la Ley impositiva 14.044, para los periodos fiscalizados.

Por último, y en lo que tiene que ver con la manifestación “error de cálculo”, cabe expresar que -contrariamente a lo sostenido por el apelante en su recurso de apelación- tanto del Formulario R-113 (obrante a fs 2784/2792) como del papel de trabajo (fs 2757) no se logra advertir la duplicidad de ingresos en las actividades declaradas 515001 y 515002 señalada por la firma a partir del reencuadre de la

fiscalización, dado que se aprecia que ARBA procede a fijar los ingresos de la actividad 515001 de cada período fiscalizado en cero, reasignando los mismos -en su totalidad- período por período a la actividad 515002.

B.- En cuanto a los intereses aplicados, se observa que el Código Fiscal ha establecido los resarcitorios en su artículo 96, que establece: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%)... 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 la Sala III 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).

Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge” del 13-3-2002; en autos “Waitz de Luque”, del 08-03-2007 y en autos “Terrasa Hermanos S.A.”, del 22-04-2009 y C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4°; 323:3412). Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así se declara.

C.- En cuanto a las sanciones aplicadas por Omisión, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I."). Que, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas). Sin embargo, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, es posible razonar

que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Y es en ese sentido, que comparto lo sostenido por esta Sala en el ya citado antecedente “Destilería Argentina de Petróleo SA” del 29/12/2016, Reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *“...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal, atento las dificultades para determinar el deslinde entre ventas mayoristas y el consumidor final...., circunstancias todas ellas que inducen a razonar que el contribuyente bien pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando, como asimismo no se advierte una actitud por parte de la firma de intentar eludir la obligación impositiva a su cargo...”*.

Como consecuencia de ello, resulta aceptable admitir, quizás por última vez respecto de esta temática y este contribuyente, la concurrencia de la causal exculpatoria, de manera que es dable dejar sin efecto las multas establecidas, al entender que no se ha configurado infracción alguna a raíz de la causal analizada.

Por lo tanto, corresponde dejar sin efecto las multas aplicadas en los artículos 6° y 7° del acto apelado, lo que así declaro.

D.- Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por mandato legal y convención societaria, es importante destacar que resulta evidente que el fundamento del instituto de la responsabilidad solidaria es estrictamente recaudatorio.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con

actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quienes deciden los destinos de la empresa que dirigen, 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 de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, resulta acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (estatuto Social y Actas de Directorio y Asamblea). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede

demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a las Sres. Francisco José Antonio Botas García, Juan Ignacio Bueno Aguilera, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, por las obligaciones devengadas durante sus respectivos mandatos societarios.

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ 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), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, respecto a quien no se evidencia intervención alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto de los Sres. Francisco José Antonio Botas García y Juan Ignacio Bueno Aguilera. Para ello, basta con observar, por un lado, las Actas de Directorio y Asambleas de fs. 49/56 y, por otro, los datos relevantes que resultan ser la suscripción de los Estados Contables certificados finalizados al 30/06/2010 de fs. 117/159 efectuado por el Sr. Francisco José Antonio Botas García, y la suscripción de las Declaraciones Juradas del IVA, posiciones mensuales enero 2010 a octubre 2010 (fs. 173/191) realizada tanto por el Sr. Francisco José Antonio Botas García como por Juan Ignacio Bueno Aguilera, verificándose así la efectiva intervención de los mismos en la administración social durante el período fiscalizado 2010, en ejercicio concreto de su cargo, representando y administrando a la empresa frente a los Organismos del Estado, resultando inverosímil la postura que sostienen dichas personas humanas en su recurso de apelación.

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 a los Sres. Francisco José Antonio Botas García y Juan Ignacio Bueno Aguilera por el período fiscal 2010, en el que se desarrolla su mandato societario.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque igualmente podrá cumplirse con la manda de la SCBA al momento de la intimación definitiva del relamo de marras (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal).

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3210/3223 por la Dra. María Inés Giménez, en su carácter de apoderada de la firma DESTILERÍA ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A. y de los Sres. Francisco José Antonio Botas García, Juan Ignacio Bueno Aguilera, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3445, dictada el 23 de junio de 2016, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto las multas por Omisión, dispuestas por los artículos 6º y 7º del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9º a los Sres. Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás

Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel. 4°) Confirmar la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9° a los Sres. Francisco José Antonio Botas Garcia y Juan Ignacio Bueno Aguilera únicamente por las obligaciones adeudadas correspondientes al período fiscal 2010. 5°) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 3445, de fecha 23 de junio de 2016, 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 la pretensión 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 a los períodos fiscales 2009 (noviembre y diciembre) y 2010 (enero a octubre), 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).

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), sentencia en la 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 transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales, y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (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 opongán 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 fallos antes 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 1º y 2º 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 por omisión 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 el 1 de julio de 2010 -para el año 2009- y el 1 de julio de 2011 – para el año 2010- (según la Resolución General CA N°08/2009 y Resolución Normativa –ARBA – N°83/10, Anexo III) y habría vencido a las 24 hs. del 1 de julio de 2012 y 1 de julio de 2013, respectivamente, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones-, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Por dicho motivo, corresponde declarar la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación respecto a los periodos verificados, en base al término bienal del art. 62 inc. 5 del Código Penal, lo que así declaro.

Luego, y en relación a los demás agravios esbozados por los apelantes, vinculados al criterio fiscal en torno a considerar determinadas ventas de combustible como efectuadas a consumidor final y a la aplicación de intereses resarcitorios, coincido con el criterio resolutorio del Vocal Instructor, lo que así voto.

Por último respecto 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 destacó 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: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3210/3223 por la Dra. María Inés Giménez, como apoderada de DESTILERÍA ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A. y de los Sres. Francisco José Antonio Botas García, Juan Ignacio Bueno Aguilera, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, todos con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3445 dictada el 23 de junio

de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Declarar la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación respecto a los periodos verificados. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 9° de la Disposición impugnada. **5°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

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 en el precedente “Cerámica San Lorenzo”, Fallos 307:1094, respecto a los fundamentos expuestos en marras para dejar sin efecto, desde el modelo legal de control difuso, la responsabilidad solidaria endilgada, 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 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. Así lo dejo expresado.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3210/3223 por la Dra. María Inés Giménez, en su carácter de apoderada de la firma DESTILERÍA ARGENTINA DE PETRÓLEO S.A. y de los Sres. Francisco José Antonio Botas García, Juan Ignacio Bueno Aguilera, Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3445, dictada el 23 de junio de 2016, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto las multas por Omisión, dispuestas por los artículos 6º y 7º del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9º a los Sres. Rafael Jorge Genoud, Santiago Tomás Soldati, Jorge Oscar Morón, Luis Alberto González, Santiago Juan Botas Ratera, Matías María Brea e Ignacio Noel. 4º) Confirmar la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9º a los Sres. Francisco José Antonio Botas Garcia y Juan Ignacio Bueno Aguilera únicamente por las obligaciones adeudadas correspondientes al período fiscal 2010. 5º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-392118/12 "DESTILERIA ARGENTINA DE PETROLEO S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-06050720-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° 3610 .-