GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-07376697-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Marzo de 2025

Referencia: Corresponde expte nro 2360-360896/2011 -- "BONAFIDE S.A.I.C."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-360896 año 2011, caratulado "BONAFIDE S.A.I.C."

Y RESULTANDO: A fs. 2417/2439, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913, en fecha 31 de mayo de 2016, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "BONAFIDE S.A.I.C" (C.U.I.T. 30-50121458-9), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2009 (enero a diciembre), por el ejercicio de las siguientes actividades "*Venta al por mayor de chocolates, golosinas y productos para kioscos y polirrubros n.c.p. excepto cigarrillos*" (Código NAIIB 512260); "*Venta al por menor de golosinas*" (Código NAIIB 522421); "*Elaboración de cacao y chocolate y productos de confitería*" (Código NAIIB 154300); "*Tostado, torrado y molienda de café; elaboración y molienda de hierbas aromáticas y esc..*" (Código NAIIB 154910); "*Servicios empresariales n.c.p."* (Código NAIIB 749900); 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 la suma de Pesos cuatrocientos cinco mil novecientos dieciséis con noventa centavos ($ 405.916,90), 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 6°, establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01,

02, 06 y 12/2009, por la suma total de Pesos ciento veinticuatro mil doscientos treinta con setenta centavos ($ 124.230,70).

En su artículo 7°, aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto 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 9°, dispone que, atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Canales Vandewisgaerden Iván Francisco, en carácter de presidente de la firma, Ansaldo Eduardo Federico, vicepresidente y Bofill Velarde Armando Antonio, director titular.

A fs. 2455/2489 se presenta el Sr. Martín Hernán Castro, en nombre y representación de BONAFIDE S.A.I.C, con el patrocinio del Contador Público Dr. Sebastián Carlos Peña, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fs. 2443/2454 se presentan los Sres. Armando Bofill Velarde, Iván Francisco Canales Vandewijngaerden y Eduardo Federico Ansaldo, todos con el patrocinio del Contador Público Dr Sebastián Carlos Peña, adhiriendo "*en su totalidad*" al recurso de apelación interpuesto por la empresa.

A fs. 2581 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 2584 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. 2586 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. 2588/2601 obra el respectivo escrito de réplica.

Finalmente a fs 2606 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con la Dra Irma Gladys Ñancufil en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 20/24). Asimismo se provee la prueba ofrecida, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza por innecesarias la informativa y pericial contable. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante su escrito, la parte apelante comienza su relato

mencionando los antecedentes del caso.

De forma preliminar, solicita se declare la nulidad absoluta e insanable de la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913/16, en primer lugar, por motivo de "*ausencia de motivación suficiente*" a partir de "*que se evidencia un claro hiato entre los "hechos" (explicación de cómo se calcula y a quienes se aplican las bonificaciones) y la conclusión, que se limita a basarse en la reproducción de la norma sin exponer con claridad que aspecto ha sido infringido por la empresa*". Adiciona que el acto omite "*toda consideración al fundamento central*" de la empresa, consistente en que "*las sumas registradas contablemente como bonificaciones y descuentos, responden en su mayor medida a menor precio de venta exteriorizado en las facturas emitidas a los clientes", argumentando – a su vez- que "ante el volumen de documentación relativa al punto*", la firma "*aportó una muestra lo suficientemente representativa (abarcó el 98% promedio de las operaciones de tres meses de los doce involucrados en la fiscalización), poniendo además a disposición la totalidad de los comprobantes y ofreciendo prueba pericial contable*...". Concluye señalando que la medida para mejor proveer dictada "*no encontró elementos fácticos en discrepancia con los anexos y documentación aportada, siendo...la conclusión a que arriba, producto de la falta de análisis de la prueba aportada y de la negativa de proveer las pruebas propuestas*".

En un segundo orden, peticiona la nulidad en razón de la violación del debido proceso adjetivo, dado que la medida para mejor proveer instrumentada a través de la Disposición Delegada Nº 493/16 nunca fue notificada ya que la cédula de fs. 2360 fue dirigida a Martín Hernán Castro, y no a Bonafide S.A.I.C, en tanto que la cédula de fs. 2361 si bien tenia como destinatario a Bonafide S.A.I.C, fue direccionada a un domicilio consignado "*incorrecto*" (Gavilán 1055, C.A.B.A).

Luego de ello, opone como defensa "*la prescripción de las facultades para determinar y exigir el ingreso de impuestos*" para los periodos 01/2009 a 12/2009, peticionando la aplicación de la doctrina sentada por la CSJN, entre muchos otros, "Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de la Municipalidad de Avellaneda" del 30/09/2003, criterio que ha sido receptado y acatado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en las distintas sentencia que cita. Menciona fallo de la CSJN "Ullate" del 1/11/2011.

En subsidio, solicita la prescripción de los períodos fiscales conforme lo establecido por los artículos 157 del Código Fiscal.

Peticiona la prescripción de la multa sobre la base de las propias normas del Código Penal, específicamente el artículo 62.

Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal.

Luego de ello, en relación a la cuestión de fondo, se agravia de la "*impugnación de las bonificaciones y descuentos deducidos por la empresa*" basado en la "*improcedencia de ciertas deducciones atento a que las mismas no encuadrarían en las previsiones del artículo 189 inc. a) del Código Fiscal*".

Realiza un relato de la actividad desarrollada por BONAFIDE S.A.I.C para destacar que los principales canales de comercialización de la empresa son: A) Concesionarios (franquicias) B) Supermercados y mayoristas (mediante el consignatario Kraft Foods Argentina S.A.) C) Canal Bonaservice (máquinas expendedoras) y D) Venta en locales propios (en desuso).

Detalla que la fiscalización impugnó de la base imponible total país, bonificaciones otorgadas por un monto de $ 12.606.491,91 (fs. 1301), en razón de no estar comprendidos dentro del artículo 189 inciso a) del Código Fiscal, las cuales se refieren "*básicamente (99,11%) al negocio o "canal de concesionarios (franquiciados)*".

Manifiesta que el ajuste ha sido practicado en virtud de lo manifestado por la propia empresa a fs. 698, cuando mencionó que las "bonificaciones venta local" "*se aplican a toda la red de clientes que es un 20%*". Aclara que "*este descuento general...era otorgado sobre los precios facturados en forma directa -venta a concesionarios-, y constituyó una política comercial uniforme seguida en el año 2009, la que se aplicó a toda la cartera de concesionarios*", destacando que los mismos "*se reconocían al momento de efectuar la venta y se computaban en el mismo documento respaldatorio de la venta (factura)", en tanto que el "precio de lista" era aplicable sólo a...los pequeños clientes*".

Señala que para el caso de considerarse que los "*descuentos efectivamente concedidos*" no operaron como menor precio, "*igualmente se verifica...que cumplen con las condiciones básicas establecidas en el art. 189 inc. a)…. - Responden a los usos y costumbres – Son generales para todos los clientes del canal mencionado (franquicias)*". Individualiza los Anexos I y II A y B, que se acompañaron junto al descargo a los fines de acreditar la modalidad de otorgamiento de los descuentos.

En otro punto señala que tal como se acreditará con la prueba, "*los valores de "lista" fueron meramente indicativos, meras referencias para la toma decisiones, por lo que los precios realmente convenidos con los clientes, resultaron en promedio inferiores en un 29,8%*".

Sostiene que "*sólo algunos descuentos (...p.e. descuentos por volumen) eran reconocidos mediante la emisión de notas de crédito emitidas con posterioridad a la*

venta". *En los restantes casos, las bonificaciones eran reconocidas en la misma factura de venta, actuando como una corrección al precio de lista general*". Afirma que ello se ve reflejado en el Anexo I, del cual "s*urge que han sido muy pocas las bonificaciones otorgadas mediante la emisión de notas de crédito (solo $ 2.910.564). Las restantes bonificaciones fueron otorgadas al momento de efectuar la venta, y en la factura respectiva, actuando en la práctica como un ajuste en el precio de la lista general*".

Agrega que en los Anexos II-A y II-B "*se desglosan los descuentos otorgados en facturas emitidas en los meses de Marzo, Noviembre y Agosto de 2009 respectivamente bajo los conceptos "bonificación venta general", "volumen" y "pronto pago" (consignados en las facturas emitidas como "descuento base cliente", "descuento por volumen" y "descuento por pronto pago" respectivamente)*", mencionando que "*el análisis detallado de las bonificaciones puntuales otorgadas sobre los precios de los productos...ha sido incluido en el Anexo III*".

Reproduce los argumentos del Fisco para sostener el ajuste, específicamente parte de los Considerando del Acto y parte del Informe Final (fs. 2348/2356).

Luego se agravia de la impugnación del coeficiente unificado atribuible a la Provincia de Buenos Aires, el que asciende a "*0,5927, algo superior al que originalmente determinó la Empresa (0,5530)*".

Señala que "*la diferencia entre los ingresos considerados y los que surgen de los estados contables*" es de $ 817.415,43, y que las mismas "*encuentran justificación en la evolución de ciertas cuentas contables a lo largo del año 2008 y que si bien impactó en el Estado de Resultados reflejándose como ingresos, resultó ajeno a la liquidación del Gravamen y por ende no fue considerado en la conformación del coeficiente de ingresos. Las cuentas contables en cuestión fueron: 21135020 – Provisión Acuerdos Kraft, 21135008 – Provisión Acuerdos Franquicias*". Reitera producción de la pericial contable.

Asimismo se queja de la "*atribución de ingresos a las diferentes jurisdicciones*", argumentando, en primer lugar, que Kraft (consignatario) "*acompañaba un detalle de las operaciones incluidas en la cuenta de venta y líquido producto indicando tanto el cliente como el destino de la mercadería o sea, el lugar de donde proviene el ingreso….criterio que se ajusta a la jurisprudencia de la Comisión Arbitral*".

Afirma que "*a fin de acreditar el detalle de ingresos imputados a cada jurisdicción, originados en las ventas realizadas a través del consignatario, se aportó en la etapa de Descargo la siguiente documentación provista por el consignatario – Notas de venta y liquido producto emitidas por Kraft – Listados de ventas realizados por Kraft*

por cuenta y orden de Bonafide, en los que se identifican los productos vendidos, los precios de venta, los clientes y la jurisdicción a la que correspondía asignar los respectivos ingresos".

Impugna la responsabilidad solidaria transcribiendo los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, para luego manifestar la "*inexistencia de elemento subjetivo que permita atribución de responsabilidad*", a partir de que la atribución "*que se les formula es únicamente por haber ostentado el cargo de integrantes del Directorio en el período objeto del pretendido ajuste*". Cita fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros s/ apremio" SCBA del 2/07/2014.

Sostiene que al resultar una responsabilidad por una presunta deuda ajena, para que opere la misma "*es necesario que exista en primer lugar una deuda exigible del responsable por deuda propia y luego un incumplimiento de éste último*", lo cual no ha sucedido.

Rechazan la solidaridad de la sanción, "*a tener de la naturaleza de las multas fiscales, así como en función de la jurisprudencia y las garantías constitucionales involucradas*".

Finalmente en lo que tiene que ver con la multa, solicita se aplique el instituto del error excusable atento "*la complejidad de las normas en juego, es razón suficiente para sostener que, si existió algún error, el mismo resulta excusable y eximente de la responsabilidad penal*...". Cita doctrina.

A su vez, solicita se lo exima del ingreso de intereses resarcitorios, ante la falta de mora culpable. Cita fallo "IKA Renault S.A.I.C y F s/ recurso de apelación" del 25/02/1982. Subsidiariamente peticiona la reducción de la multa al mínimo legal.

Por último, solicita la compensación de los saldos declarados a su favor contra la supuesta deuda, agregando el saldo remanente al 12/2008.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, en cuanto al planteo de nulidad opuesto, y específicamente a la falta de motivación, esgrime que "*surge de los considerandos de la disposición el sustento fáctico y legal explayado de manera tal que brindan fundamento al ajuste,… con lo cual la alegada falta de motivación no es tal*".

En tanto que en lo que tiene que ver con la alegada violación al debido proceso, alude el respeto pormenorizadamente del mismo, *"pudiendo ejercer el contribuyente su derecho de defensa en las etapas pertinentes, llegándose así al dictado de un acto formalmente perfecto, de conformidad a los arts. 70 y 114 del Código Fiscal (T.O. 2011 y cctes ants).*

En lo vinculado la ausencia de notificación de la Disposición Delegada Nro 493/16, esgrime que *“de las constancias obrantes en el expediente, surge que fue notificado a fs. 2360/2361 en el domicilio fiscal de la firma Bonafide S.A.I.C., de conformidad a lo prescripto por el artículo 162 del Código Fiscal, razón por la cual resultan válidas”.* Adiciona que dichos domicilios *“surgen registrados en la base de datos”* de ARBA, destacando que *“se notificó en idénticos términos que la disposición recurrida, tal como puede observarse a fs. 2440 y 2442, en fechas 09 y 13 de junio de 2016, lo cual no fue obstáculo para que una persona autorizada se presente en fecha 22/06/2016 a efectos de tomar vista de las actuaciones, conforme surge de fs. 2441”.* Reproduce jurisprudencia.

Cierra el punto afirmando, en relación al estado de indefensión, que “*el artículo 113 y sgtes establece el procedimiento de determinación de oficio, como así también, las resoluciones que son recurribles, y los recursos que se pueden interponer, no contemplándose la posibilidad de utilizar el remedio que la firma dice que hubiese intentado respecto de la cuestionada resolución de apertura a prueba*” .

Finalmente, en lo vinculado al rechazo de los medios probatorios ofrecidos por la parte, transcribe lo expuesto por el Juez Administrativo a fs. 2424 y sgtes.

Por lo expuesto, considera que no reviste asidero el planteo de nulidad traído por el apelante.

Luego, 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). Las normas del derecho común solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos*”. 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 declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Ergo,... el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó el 1° de enero de 2011, para el período fiscal 2009".

Posteriormente "*con la notificación de la resolución en crisis..., en fechas 9 y 13 de junio de 2016 (fs. 2440 y 2442), que contiene la intimación de pago"* operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose *"hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia*...".

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

En lo que tiene que ver con los agravios vinculados a la cuestión de fondo, particularmente en lo referido a la impugnación de las deducciones de la base imponible por bonificaciones y descuentos por motivo de no encuadrar en las previsiones del artículo 189 inciso a) del Código Fiscal, destaca que la controversia ha sido "*tratada in extenso*" por el Juez Administrativo *a fs. 2429 y sgtes*.

Por otro lado, en cuanto al agravio direccionado con el monto total de los ingresos considerados en el marco del Convenio Multilateral y la ausencia de mención, aclara que ante el ofrecimiento de prueba pericial contable, "*el juez administrativo analizó los presentes actuados a fin de decidir la procedencia o no, de la apertura a prueba*", reproduciendo lo expresado por el a quo en la Disposición Delegada Nº 493/16 a fs. 2342. Asimismo transcribe lo manifestado por el Juez a fs. 2420 vta/2421, 2424 y 1309.

Alega que los "*Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral no han dictado aún una Resolución General Interpretativa que disponga cual es el criterio para efectuar la atribución de los ingresos o, lo que es lo mismo, qué se entiende por lugar de donde provienen los ingresos*". Cita Resoluciones donde se ha resuelto aplicar el criterio de "*lugar de entrega de las mercaderías*".

Asimismo sostiene que el criterio del contribuyente, "*lugar de proveniencia del ingreso*", *"entendido como aquella jurisdicción donde se produce el destino final de los bienes objetos de la operación, será así en tanto y en cuanto sea factible conocerlo por parte del vendedor al momento en que se concreta la venta*", lo cual no ha sido acreditado por la firma, resultando demostrado "*que la entrega de la mercadería se produce dentro de la provincia de Buenos Aires, conforme se desprende a fojas 937/940 y Acta de Comprobación R-078 A Nº 010255226 a fs.*

933/936".

En relación a los ingresos imputados a cada jurisdicción originados en las ventas realizadas a través de consignatarios, reproduce lo manifestado por el Juez administrativo a fs. 2431 y sgtes.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, resalta que "*habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61, primer párrafo del Código Fiscal*". Agrega que la "*figura de la omisión...describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento*".

Recordando que ARBA "*sostiene el criterio objetivo...de la multa, 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 teoría de la personalidad de la pena, transcribiendo jurisprudencia, destaca que "*a la luz de la autonomía del Derecho Tributario las infracciones tributarias tienen caracteres propios y… tratándose el Derecho Penal de un ordenamiento dictado para resguardar intereses totalmente disimiles a los regulados por el Código Fiscal, su aplicación sólo podría ser viable ante la exclusiva ausencia de normas específicas…*"

En lo vinculado con los intereses, esgrime que "*los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere de la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital*". Transcribe jurisprudencia de la CSJN.

Menciona que el art. 886 del Código Civil y Comercial "*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.*"

Finalmente, en lo que tiene que ver con los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que "*el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del tributo, como sujetos pasivos directos 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 de una obligación a título propio por deuda ajena".

Adiciona que "*la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, (conf. Art. 24 Código Fiscal)*".

Remarca 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 fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social*", encontrándose ausente la prueba de tales circunstancias.

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*".

Añade que lo expuesto se ve confirmado por la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín el Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro y la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás.

Destaca que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata convalidó "*la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones "YELL Argentina S.A. -Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/Pretensión Anulatoria*" de fecha 12/07/2012.

Por último, en cuanto al planteo de caso federal, señala que el apelante podrá ejercer el derecho "*en el momento procesal oportuno*".

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 Nº 2913/16, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

Impera precisar preliminarmente, que efectuaré el tratamiento conjunto de las presentaciones efectuadas, atento las adhesiones formuladas por las personas humanas detalladas supra, al remedio procesal intentado por la firma contribuyente.

Así, corresponde ingresar a examinar el pedido de prescripción, donde el apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inaplicable los artículos 157 a 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo” (C. 81.253).

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

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

los artículos 121, ss. y cctes.

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de 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 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, según constancias de fs. 1357/1358, con fecha 23 de junio de 2015, 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"*).

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, poco antes de cumplirse la

prescripción, el 23 de Junio de 2015 se suspende hasta el 23 de Junio de 2016, 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 Nº 5855, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada entre los días 9 y 13 de junio de 2016, conforme surge de las constancias de fs. 2440/2442.

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 -posterior- bajo tratamiento genera la situación de dispensa prevista en su artículo 3980 del CC (actual art. 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado).

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2009, no puede prosperar; lo que así Voto.

Ahora bien, disímil es la solución que se adoptará en relación a la subsistencia de los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el período fiscal 2009, en tanto el plazo prescriptivo de la misma comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2010, feneciendo el 1° de enero de 2015, correspondiendo declararla prescripta, ello así, toda vez que la Disposición de inicio ha sido dictada de forma posterior a consumida la prescripción, específicamente el 10 de noviembre de 2015, recordando asimismo la interpretación dispuesta por este Tribunal respecto del efecto suspensivo de la Ley 14.044, vigente recién desde el 1° de noviembre de 2009, en el caso particular de la aplicación de la multa (Sentencia de la Sala I “Siderca SAIC”, Registro 2211 del 03/09/2019; de la Sala III “Neumáticos Camoia SA”, registro 2673 del 12/6/2013, entre muchas otras).

Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa en los actuados por el período 2009 por haber transcurrido el plazo de prescripción quinquenal previsto en el artículo 159, 2° párrafo, del Código Fiscal al 1° de enero de 2015; lo que así declaro.

Sentado ello, corresponde abordar la procedencia del planteo de nulidad efectuado por la parte, basado, por un lado, en la -supuesta- violación al “debido proceso adjetivo” y, por otro, en la ausencia de motivación.

En lo que refiere al primer argumento de nulidad alegado por la parte agraviada, analizado el acto atacado y en especial los Considerandos, puede observarse -en primer lugar- que la fiscalización, en virtud del descargo y la prueba documental acompañada, procedió a dictar una Medida para Mejor Proveer mediante Disposición Nº 493/16 (fs. 2339/2343) y providencia Nº 107/2016 (fs. 2359), arrojando como resultado la rectificación del ajuste efectuado, "*confeccionado nuevos papeles de trabajo (fs. 2379/2385) y formularios R-113 y R-222...subsistiendo diferencias a favor del Fisco*".

Seguidamente, y en lo que refiere al pedido de la nulidad por la falta de notificación de la Disposición mencionada, entiendo pertinente destacar que resulta acreditado en autos que la cedula cuestionada -obrante a fs. 2360- ha sido dirigida al Sr Martín Hernán Castro, y al domicilio que fuera consignado por la propia empresa a la hora de presentar el descargo frente a la Disposición de Inicio, sito en calle Cerrito 1130, Piso 6, Dpto B de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (fs 1417 y siguientes).

Al respecto, cabe manifestar que ello no se encuentra controvertido por la parte, ya que lo que viene la parte a introducir a debate consiste en que la cédula se encontraba dirigida a la persona física y no a la empresa, planteando como hipotética situación, el hecho de que "*quien recibiera el documento*" no conociera al Sr Barrios y "*menos me asociara con la Empresa*", lo cual -anticipo- carece de asidero.

Ello así, a partir de exponer que dicha persona humana (a la cual resultaba dirigida la pieza procesal) resultaba ser el representante/apoderado de BONAFIDE S.A.I.C., consignado por la propia empresa en la presentación de su descargo frente a la Disposición de Inicio (cuyo poder habilitante obra con anterioridad en las presentes actuaciones a fs. 1468/1488), por lo que la argumentación de la parte pierde su razón.

A su vez, entiendo pertinente remarcar -aunque resulte una obviedad- tratándose de un domicilio constituido por la propia parte en las presentes actuaciones (al cual fuera dirigida la cedula), una vez que el oficial notificador procede a entregar la cédula en dicho lugar (lo cual no se encuentra en discusión), la misma ya ingresa a formar parte de la exclusiva responsabilidad del destinatario.

Por último, cabe dejar en claro que el oficial notificador Gabriel C. Barsellini (cfr sello identificatorio) ha obrado de conformidad con el art. 162 inc b) del Código fiscal, el que establece las formas de las notificaciones, en su parte pertinente "….*Cuando no encontrase la persona a la cual va a notificar, o esta se negare a firmar, y ninguna de las otras personas de la casa quisiera recibirla, la fijará en la puerta de la misma, dejando constancia de tal hecho en el ejemplar destinado a ser agregado a las*

actuaciones respectivas. Las actas labradas por los empleados de la Autoridad de Aplicación harán plena fe mientras no se acredite su falsedad…." (el subrayado es propio).

En virtud de los argumentos expuestos, específicamente con la ratificación y convalidación del procedimiento llevado a cabo por la Administración para notificar la Medida Para Mejor Proveer al domicilio constituido por la empresa en su descargo, corresponde también rechazar el pedido de nulidad respecto a la restante cedula librada.

Por otro lado, y en relación al restante planteo vertido por la parte, vinculado a la ausencia de motivación del Acto, contemplo que analizado el acto atacado, puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la decisión adoptada (particularmente fs. 2419/2421). Asimismo, se puede observar que ha dado respuesta a cada uno de los argumentos vertidos por la firma en su descargo (ver fs 2429/2436). De este modo, contrariamente a lo sostenido por la parte, considero que la disposición apelada ha fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso, siendo necesario hacer notar, además, que el recurrente no ignora en qué consiste la misma, ni bien se repara en los argumentos que vierte, los cuales trasuntan un verdadero y acabado conocimiento.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: "… en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)… Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A.

en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

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

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

2) Sentado lo anterior, corresponde ingresar con el examen de la controversia, 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 y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expuso la Agencia a fs. 2422 vta, fueron: “*1) Base Imponible declarada en defecto como consecuencia de la deducción de importes en concepto de Bonificaciones y descuentos que no se encuentran comprendidos en el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal….; 2) Erróneo cálculo del coeficiente de ingresos para el período 2009, e incorrecta determinación del coeficiente de gastos por el período 2009*”.

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.- Deducción de la base imponible. B.- Convenio Multilateral . C.- Intereses. D.- Responsabilidad solidaria. En el orden mencionado, procederé a su tratamiento.

A.- En lo que tiene que ver con el punto, debo anticipar que los agravios de la parte están direccionados a la impugnación fiscal de “*las bonificaciones y descuentos deducidos por la Empresa*”, las cuales “*se refieren básicamente (99,11%) al negocio o “canal de concesionarios (franquiciados)*”, a partir de que ARBA determinó que los mismos no cumplen con las deducciones permitidas de la base imponible sobre los Ingresos Brutos, conforme lo establece el artículo 189 inc. a) (C.F. T.O. 2011).

Para comenzar el análisis, resulta conveniente recordar que la cuestión se encuentra reglada de manera directa por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal: *“En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones,*

bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida....”.

A dicho artículo es pertinente cotejarlo con el 220 del citado Código: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican”* (el subrayado es propio).

Es claro entonces que el legislador ha diseñado en este punto un esquema de detracción de la base del tributo que no abarca cualquier devolución, bonificación o descuento, sino aquellos que cumplen cuatro requisitos: a) que sean efectivamente acordados (debidamente documentados y registrados); b) que encuentren fundamento en la época de pago, en el volumen de ventas, u otros conceptos similares; c) que resulten generalmente admitidos según los usos y costumbres y d) que se correspondan al período fiscal que se liquida.

Tal interpretación deviene sin dudas razonable, toda vez que, de querer permitir la deducción de todo descuento o bonificación, la redacción de la norma hubiera sido mucho más sencilla.

Paralelamente, deben recordarse las características principales del impuesto con el que tratamos, dirigido a gravar los ingresos brutos y no a la renta o las utilidades, descartando el descuento de cualquier costo o gasto de explotación como principio general.

Y es por ello que el legislador exige para la procedencia de la deducción una faz subjetiva, vinculada a la intencionalidad del contribuyente al aplicar la bonificación: *“...el primer aspecto a dilucidar se vincula con establecer si los descuentos responden a una efectiva rebaja del precio motivado en "época de pago o volumen de venta”. Entendiendo que la mención “época de pago” se refiere al tipo de descuento orientado a obtener la cancelación del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido y por “volumen de venta", al incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto o de líneas de productos...Por otra parte he de advertir que cuando la norma alude a "conceptos similares” refiere necesaria y estrictamente a los conceptos definidos con anterioridad. Aun admitiendo que la norma, pareciera insertar un “gris” a la situación cuando, respecto de estos, enuncia: “generalmente admitidos según los usos y costumbres”. En resumen, las deducciones admitidas por la norma son aquellas que exclusivamente dan como resultado un verdadero ajuste en el precio convenido por las partes para una determinada operación comercial, ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. (En igual sentido “CIBEL S.A." del*

21/12/2010 de la Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES" del 09/05/2014 Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES SA" del 09/09/2014 de la Sala I; entre otros)..." (Sala III en autos "RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A, Sentencia del 12 de octubre de 2017, registro 3889 y en autos "NOVARTIS ARGENTINA S.A.", Sentencia del 9 de mayo de 2017, registro 3738).

Un elemento a valorar, a esta altura, es cuando la apelante sostiene, que el Fisco "*impugnó de la base imponible total país ciertas bonificaciones otorgadas por un monto de $ 12.606.491,91 (fs. 1301)*", adicionando que del Anexo A adunado al descargo se observa que "*las cuentas de bonificaciones y descuentos" que supuestamente no cumplen con dicho artículo se refieren % 99,11 al negocio o "canal de concesionarios".*

Sin perjuicio de caer en reiteraciones, el criterio fiscal para justificar el ajuste se basa en que el contribuyente practica descuentos a sus clientes, denominadas "Bonificaciones Venta Local" (cfr manifiesta la propia empresa a fs 698) las cuales deduce de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, "*que no se ajustan a lo dispuesto por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal*".

Ahora bien, producto del descargo presentado por la empresa (fs. 1417 y ss), y de la prueba documental acompañada (rechazando a su vez la informativa y reconduciendo la pericial contable ofrecidas), ARBA procedió al dictado de una Medida para Mejor Proveer (Disposición N.º 493/16 obrante a fs. 2339/2343) y providencia nº 107/2016 (fs. 2359), desde donde deja establecido en el Acto que "*la fiscalización analizó las bonificaciones y descuentos registrados en las cuentas contables aportadas por el contribuyente (fs. 441/2), a saber, Bonificaciones Promoción, Financiera y Acuerdos, respecto de las cuales el contribuyente aportó nota (fs. 608) indicando los conceptos de dichas cuentas contables. La fiscalización procedió a confrontar las facturas puntualizadas en los Anexos II-A; II-B y III aportados por el contribuyente (fs. 1595 a 1719) con las registradas en el Libro IVA Ventas del período fiscalizado aportado a fs. 83, comprobando que la totalidad de las mismas se encuentran registradas en el mencionado libro. No obstante, vale aclarar que la totalidad de las facturas detalladas en dichos Anexos no abarcan la totalidad de las facturas registradas en el Subdiario IVA Ventas para idénticos períodos, no pudiendo de este modo comprobar lo indicado por el contribuyente "Bonificaciones generales- **aplicadas sobre la totalidad de los productos facturados al cliente***", por lo que procede a ratificar el ajuste (fs. 2429 y 2429 vta.).

Seguidamente, reproduciendo el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2011), concluye que "*las Bonificaciones Venta Local, las que se describen en la facturación relevada y aportada como "Descuento Base al Cliente (fs. 1770 a 1963) y se registran en las cuentas contables detalladas…, no encuadran en lo dispuesto en el*

artículo 189 inc a) del Código Fiscal, procediendo a ratificar el ajuste efectuado, conforme surge de Papeles de trabajo obrantes a fojas 1296/1300".

Finaliza el punto señalando "*el contribuyente no ha aportado documentación suficiente que logre desvirtuar el ajuste efectuado respecto de las bonificaciones y/o descuentos previstos en el inciso a) del Artículo 189 del Código Fiscal*" (el subrayado me pertenece).

En contrapartida, la parte sostiene -e insiste- que ha otorgado bonificaciones y/o descuentos a sus clientes de acuerdo con los usos y costumbres de plaza, ratificando su postura inicial (fs 698) de que "*este descuento general...era otorgado sobre los precios facturados en forma directa -venta a concesionarios-, y constituyó una política comercial uniforme seguida en el año 2009, la que se aplicó a toda la cartera de concesionarios*", viéndose acreditado en la documental detallada junto al descargo Anexo I y II-A y II-B.

Así, descripta la norma y desarrolladas ambas posturas, considero que la decisión a tomarse estará vinculada a las probanzas producidas en autos a fin de discernir los conceptos por los cuales se realizan las acciones comerciales con sus franquiciados que sostiene la parte y, consecuentemente, establecer si se dan las condiciones que establece el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal para deducir de la base imponible las sumas correspondientes a bonificaciones y/o descuentos.

Ahora bien, cabe advertir que los importes (de las Bonificaciones y/o descuentos) de los cuales se agravia la parte son aquellos que surgen de las operaciones existentes producto de la relación comercial franquiciante-franquiciado, lo que no ha sido objetado por la Administración.

A su vez, entiendo pertinente destacar, a los fines de la resolución de la controversia planteada, una porción de la prueba documental acompañada al descargo, individualizada en los puntos 2), 3), 4) (Anexos I y II-A y II-b obrantes a fs 1489 a 1719) y punto 9) (fs. 1770/1963) de las presentes actuaciones.

De allí, lo que surge específicamente son copias de - a) las notas de crédito emitidas por la empresa durante el período 2009 con su debida certificación contable legalizada y - b) las bonificaciones generales otorgadas a clientes emitidas en los meses Marzo, Agosto y Noviembre de 2009, también con certificación contable debidamente legalizada, con distintas descripciones efectuadas por BONAFIDE SAIC que acreditan Bonificaciones y/o descuentos como "Dto Base al Cliente" "Descuento por volúmen" o "Dto por Pronto Pago", "Bonificación" o "Promocional", comprendiendo que los mismos, contrariamente a lo que sostiene el Fisco, cumplen y quedan encuadrados dentro de lo dispuesto por el artículo 189 inciso a) del Código

Fiscal, resultando acreditada su postura con documental apta e idónea.

De dicho examen, se logra apreciar que del detalle de facturas certificadas emitidas durante los meses marzo, agosto y noviembre 2009 (obrantes a fs 1594/1712) y las copias de las facturas acompañadas sobre los restantes periodos del año 2009 (obrantes a fs 1770/1963), solo aquellas que conllevan dichos conceptos recientemente mencionados, cumplen con el ordenamiento legal y deben ser consideradas a la hora de la deducción de la base imponible.

En tanto que en relación a las notas de crédito debidamente legalizadas (obrantes a fs. 1490/1592), únicamente las que contienen como motivo de emisión "Ajuste por Diferencia de Precio", "Bonificación" "Bonificación volumen" y "Descuento Pronto Pago", son las que deben ser liberadas del ajuste.

Ratifica la decisión, uno de los motivos de rechazo manifestado por la Administración en el Acto, el cual -a las claras- no resulta razonable, consistente en no hacer lugar al planteo de la parte atento *"que la totalidad de las facturas detalladas en dichos Anexos no abarcan la totalidad de las facturas registradas en el Subdiario IVA Ventas para idénticos períodos"* achacando -a su vez- a la firma una supuesta ausencia de *"documentación suficiente que logre desvirtuar el ajuste".*

En razón de los argumentos mencionados, y en base a la extensa prueba documental compulsada y descripta precedentemente (fs 1594/1712, 1490/1592 y 1770/1963), entiendo que de acuerdo con la práctica comercial existente entre BONAFIDE SAIC y los franquiciados, lo cual no ha sido controvertido por el Fisco, resulta a las claras la existencia de bonificaciones y/o descuentos en las operaciones comerciales entre las partes, vinculadas también a volumen de ventas y por lo tanto deducibles de la base imponible. Todo lo expuesto me impide coincidir con el criterio fiscal, que considera que la totalidad de la prueba documental adjuntada al descargo no cumple con el inciso a) del artículo 189 del Código Fiscal. Entiendo que el Fisco basa su ajuste en una parcialidad arbitraria en cuanto a la valoración de la documentación recientemente señalada, en tanto, tal como expuse anteriormente, resultan individualizados en la documentación acompañada por la firma oportunamente los clientes con los cuales lleva a cabo operaciones que, a mi entender, se refieren a conceptos deducibles de la base imponible del gravamen.

Consecuentemente, no existe fundamento suficiente para impugnar la procedencia -únicamente- de las deducciones realizadas con aquellos clientes, y por los conceptos individualizados en las facturas de fs. 1594/1712 y fs. 1770/1963 como "Dto Base al Cliente" "Descuento por volumen" o "Dto por Pronto Pago", "Bonificación" o "Promocional", y en las notas de crédito de fs. 1490/1592 "Ajuste por Diferencia de Precio" "Bonificación" "Bonificación volumen" "Descuento Pronto

Pago", al reunirse en el caso los requisitos legales vigentes para su detracción de la base imponible del tributo, lo que así declaro.

B.- En primer lugar, cabe dejar sentado que ante la falta de agravios expuestos por la parte ante el coeficiente de gastos determinado, corresponde convalidar el ajuste practicado.

Ahora bien, en lo que tiene que ver con el agravio referido a la impugnación de la determinación del coeficiente de ingresos, observo que el recurrente destaca que "*la diferencia*" es de "*$ 817.415,43*", agregando que ella se ve justificada "*en la evolución*" de la cuentas 21135020 "Provisión Acuerdos Kraft" y 21135008 "Provisión Acuerdos Franquicias", a lo largo del año 2008.

Por su parte, la fiscalización, mediante la revisión de los ingresos del contribuyente, procedió a confrontar las "*ventas totales expuestas en los Estados Contables correspondiente al ejercicio cerrado el 31/12/2008 (fs. 141), con los importes consignados en los papeles de trabajo desarrollados por el contribuyente a los fines del cálculo del coeficiente de ingresos (fs. 629*", surgiendo diferencias entre ambos.

Destaca que ante la solicitud de justificación de las mismas, mediante Acta R-054 Nº 10001/14 (fs. 823/824), la firma, a través de nota (fs. 830), expresó que "*los ingresos del balance...incluyen ajustes de auditoría al cierre del ejercicio (devengamiento de provisión para descuentos), que disminuyeron los ingresos, que no fueron considerados para la liquidación del impuesto, y la determinación del coeficiente del Convenio Multilateral*".

Al respecto, la Administración "*consideró a los fines del cálculo del coeficiente de ingresos las ventas y otros ingresos, los expuestos en los Estados Contables (fs. 141)*".

Dicho ello, cabe advertir que la Administración ha dado razones coherentes y suficientes, tanto para justificar el modo en que procedió a determinar los ingresos computables (ver papel de trabajo de fs. 1309), como para rechazar las quejas expuestas en esta etapa alegando, mediante la intervención de la Representación Fiscal, que "*se expone claramente la conformación del coeficiente de ingresos, en el cual no se observan las cuentas citadas por el contribuyente, destacándose que se ha establecido...en relación a los ingresos que surgen de los Estados Contables*".

Consecuentemente, ante la falta de justificación precisa de las diferencias achacadas y la ausencia de prueba apta e idónea acompañada u ofrecida por la parte que sea capaz de revertir el ajuste, entiendo pertinente confirmar el ajuste, lo que así declaro.

No obstante ello, cabe mencionar que la conformación de los ingresos computables a los fines del armado del coeficiente quedará sujeta al resultado de la liquidación ordenada en el punto III A.

Finalmente, en lo que respecta a la asignación del coeficiente de ingresos de Convenio Multilateral, cabe comenzar por mencionar que la parte manifiesta, en relación a las "ventas a clientes-consignatarios" (fs 937/941), que "*la mercadería era entregada por Bonafide SAIC al consignatario en sus depósitos,...los ingresos provenientes de las ventas realizadas a través del consignatario Kraft SA fueron atribuidos por Bonafide SAIC a los domicilios de los clientes, según la información aportada por Kraft SA (listado de apertura de ventas realizadas) que acompañaba a cada una de las notas de venta y liquido producto*".

Frente a ello, la Administración rechaza la posición sosteniendo "*la imposibilidad de la firma de efectuar el detalle de las ventas efectuadas bajo esta modalidad indicando cliente, monto de ventas y jurisdicción de entrega*", agregando que al encontrarse "*las mercaderías entregadas a KRAFT por BONAFIDE SAIC...en el deposito sito en la localidad de Pacheco, provincia de Buenos Aires*", procede a reasignar las ventas declaradas bajo esta modalidad a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires, cfr papeles de trabajo de fs. 1039.

Al momento de presentar el descargo, la empresa, focalizando su queja exclusivamente a las "ventas a clientes-consignatarios", expone que regía un acuerdo con Kraft (consignatario) "*en virtud del cual Bonafide entregaba en consignación determinada mercadería a dicha empresa, la cual una vez vendida rendía las operaciones a través de una "cuenta de venta y liquido producto*" aportando documentación respaldatoria, a los fines de acreditar su postura.

Producto de la medida para mejor proveer dictada en la etapa anterior, el agente designado procedió a evaluar "*las Notas de venta y liquido producto emitidas por Kraft por las ventas efectuadas en el año 2008 (fs. 1720/1768) y listados de ventas por jurisdicción proporcionados por Kraft para el mismo período (2021/2240), confrontando los comprobantes indicados con los listados de ventas por jurisdicción con los ingresos correspondientes a ventas efectuadas a través de consignatario, considerados en el coeficiente de ingresos aplicable al período fiscalizado, no existiendo diferencias entre los mismos*", procediendo a ratificar el coeficiente de ingresos arribado (fs. 1309/1311) "*debido a que la prueba documental aportada no es prueba suficiente, dado que no obra en autos la documentación respaldatoria pertinente para confrontar con los listados de ventas por jurisdicción proporcionados por Kraft a fs 1975 a 2240*" (el subrayado me pertenece).

En su recurso de apelación, la firma insiste en que en aquellas operaciones

celebradas con KRAFT incluidas en la cuenta de venta y líquido producto, se encuentra indicado "*tanto el cliente como el destino de la mercadería o sea, el lugar de donde proviene el ingreso….criterio que se ajusta a la jurisprudencia de la Comisión Arbitral*"

Señala que "*a fin de acreditar el detalle de ingresos imputados a cada jurisdicción, originados en las ventas realizadas a través del consignatario",* se agregó junto con el descargo (Punto 6 Prueba documental) *"– Notas de venta y liquido producto emitidas por Kraft – Listados de ventas realizados por Kraft por cuenta y orden de Bonafide",* donde se detallan *"los productos vendidos, los precios de venta, los clientes y la jurisdicción a la que correspondía asignar los respectivos ingresos*".

Ahora bien, arribada la cuestión a esta instancia, resulta pertinente comenzar por destacar el criterio fijado por el Organismo Especializado, Comisión Arbitral, encargado de resolver este tipo de problemáticas, lo cual deviene absolutamente aplicable como criterio interpretativo, consistente en "*esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción)/.Que, en consecuencia, la provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo"* (C.A. N° 4/2018, entre otras).

Ahora bien, sentado el criterio, y a los fines de resolver la controversia planteada, resulta indispensable proceder a examinar la extensa prueba documental obrante a las presentes actuaciones, específicamente aquella vinculada con el asunto, individualizada en los Puntos 6) y 12) del descargo (fs 1720/1768 y 1974/2240).

En esa dirección, se advierte que si bien la misma acompaña (en el Punto 6 del descargo) copias de notas de venta de cuenta líquido emitidas por KRAFT FOODS ARGENTINA S.A. CUIT 30-50054262-0 a BONAFIDE SAIC CUIT 30-50121458-9 (certificado y legalizado por escribano público), no acerca la prueba pertinente e idónea que sea capaz de vincular las mismas con aquellos clientes finales adquirentes de la mercadería en las distintas jurisdicciones del país.

Ello por motivo de descartar de forma absoluta el "Listado de ventas realizados por Kraft por cuenta y orden de Bonafide" arrimado por la parte (obrante en el Punto 12

del descargo), al tratarse de meros/simples papeles de trabajo confeccionados por la propia empresa que no cuentan con suscripción ológrafa de persona alguna, mucho menos con la debida certificación contable (fs 2021/2240), contrariamente a la que fuera acompañada en los puntos 2), 3), 4) y 9) del descargo, y debidamente considerada en el punto III a) del presente Voto.

Por lo tanto, ante la carencia de validez de la totalidad de la prueba acompañada referida al presente asunto, resulta razonable y ajustada a derecho la postura empleada por la Administración para realizar el ajuste, consistente en asignar los ingresos provenientes de las ventas realizadas por el contribuyente de autos al cliente KRAFT FOODS ARGENTINA S.A, al domicilio de este último, sito en la Provincia de Buenos Aires dado que, conforme fuera declarado por la propia firma, allí se entregaba la mercadería.

Consecuentemente de todo lo expuesto, corresponde rechazar los argumentos vertidos por la parte, lo que así declaro.

Por último, en lo vinculado a la queja por el "*saldo a favor remanente de 12/2008*" por la suma de $ 121,10, corresponde anticipar que la misma luce desacertada.

Ello así, a partir de surgir -con facilidad- de los Considerandos del acto y del artículo 4° de la parte dispositiva, por un lado, que los períodos fiscalizados resultan ser del 01 a 12 del año 2009 y, por otro, que resultan verificados -dentro de dichos períodos mencionados- la existencia de saldos a favor del contribuyente que son los establecidos en el artículo 6° del Acto, los ascienden al importe total de $ 124.230,70.

Ahora bien, respecto a la instancia procesal en la que tal compensación ha de formalizarse, en tanto ha sido criterio de este Cuerpo, en consonancia a lo dispuesto por el artículo 102 del Código Fiscal, que ese momento es el de la liquidación definitiva, final, de autos (en igual sentido, Sala I, en autos "DROGUERÍA DISVAL S.R.L.", Sentencia del 1/10/2019; Sala II en autos "LA BRAGADENSE S.A.", Sentencia del 4 de mayo de 2017; y Sala III en autos "SICOPRO-EICA (UTE).", de fecha 02/02/07; entre muchas otras).

C.- En cuanto a los intereses aplicados se advierte 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%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual...". De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se "*...devengará sin necesidad de interpelación alguna...". La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa "Citibank N.A. c/ D.G.I" (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: "...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo 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 (Artículo. 1° de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...*".

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

D.- Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a

quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por 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 (Formularios R 200, Copias de Actas de designación del órgano de administración y Copia de los Estados Contables finalizados al 31/12/2009, obrantes a fs. 59/60, 76/82 y 100/140, respectivamente). 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 los Sres. Canales Vandewisgaerden Iván Francisco, Ansaldo Eduardo Federico y Bofill Velarde Armando Antonio.

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/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*"Los órganos*

administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas").

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. Ansaldo Eduardo Federico y Bofill Velarde Armando Antonio, respecto a quienes 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 del Sr. Canales Vandewisgaerden Iván Francisco. Para ello, basta con observar, por un lado, las Actas de Asambleas Generales Extraordinarias de Accionistas de fechas 5/01/2009 y 29/05/2009 de la empresa de fs. 76/82 y, por otro, los datos relevantes que resultan de la suscripción de los Estados Contables certificados finalizados al 31/12/2009 de fs. 100/140 y la presentación de la declaración jurada de la persona jurídica referida al impuesto a las ganancias referido al período 2009 de fs 357/358, ambas efectuadas por el Sr. Canales Vandewisgaerden, verificándose así la efectiva intervención del mismo en la administración social, en ejercicio concreto de su cargo, representando y administrando a la empresa frente a los Organismos del Estado, resultando inverosímil la postura que sostiene dicha persona humana 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 al Sr. Canales Vandewisgaerden Iván Francisco.

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) y en la medida que el mismo subsista luego de la debida compensación de

saldos deudores y acreedores.

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto fs. 2455/2489 por el Sr. Martín Hernán Castro, en nombre y representación de BONAFIDE S.A., al cual adhieren a fs. 2443/2454, los Sres. Armando Bofill Velarde, Iván Francisco Canales Vandewijngaerden y Eduardo Federico Ansaldo, todos con el patrocinio del Cr. Sebastián Carlos Peña, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913, en fecha 31 de mayo de 2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando lll, punto A -in fine- del presente Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa por Omisión impuesta en el artículo 7° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9° a los Sres. Ansaldo Eduardo Federico y Bofill Velarde Armando Antonio. **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 Nº 2913, dictada con fecha 31 de mayo de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana 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 determinación aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

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

causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

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

Respecto a los agravios planteados por la parte apelante (rechazo de la nulidad, procedencia de las bonificaciones y descuentos deducidos por la contribuyente, coeficiente de ingresos y atribución de los mismos por jurisdicción, saldo a favor, y aplicación de intereses resarcitorios), adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal Instructor en su voto, lo que así declaro.

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 destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro Nº4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad

de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

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

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

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

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22,

de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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

POR ELLO, VOTO: **1°)** Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos a fojas 2443/2454 y 2455/2489 por el Sr. Martín Hernán Castro, en representación de BONAFIDE SAIC y los Sres. Armando Bofill Velarde, Eduardo Federico Ansaldo e Ivan Francisco Canales Vandewijngaerden, por sus propios derechos, con el patrocinio del Cr. Sebastián Carlos Peña, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913, dictada con fecha 31 de mayo de 2016 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a la Autoridad Fiscal a que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el **Considerando III** del presente Pronunciamiento. **3°)**

Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 7º de la disposición en crisis. **4°)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 9° de la Disposición impugnada. **5°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufil: Que, por los fundamentos esgrimidos adhiero al voto del Sr. Vocal instructor: Haciendo lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto fs. 2455/2489 por el Sr. Martín Hernán Castro, en nombre y representación de BONAFIDE S.A., al cual adhieren a fs. 2443/2454, los Sres. Armando Bofill Velarde, Iván Francisco Canales Vandewijngaerden y Eduardo Federico Ansaldo, todos con el patrocinio del Cr. Sebastián Carlos Peña, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913, en fecha 31 de mayo de 2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Ordenar a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando lll, punto A -in fine- del presente Pronunciamiento. 3°) Dejar sin efecto por prescripción, la multa por Omisión impuesta en el artículo 7° del acto apelado. 4°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9° a los Sres. Ansaldo Eduardo Federico y Bofill Velarde Armando Antonio. 5°) Confirmar en todo lo demás el acto apelado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto fs. 2455/2489 por el Sr. Martín Hernán Castro, en nombre y representación de BONAFIDE S.A., al cual adhieren a fs. 2443/2454, los Sres. Armando Bofill Velarde, Iván Francisco Canales Vandewijngaerden y Eduardo Federico Ansaldo, todos con el patrocinio del Cr. Sebastián Carlos Peña, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2913, en fecha 31 de mayo de 2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando lll, punto A -in fine- del presente Pronunciamiento. **3°)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa por Omisión impuesta en el artículo 7° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 9° a los Sres. Ansaldo Eduardo Federico y Bofill Velarde Armando Antonio. **5°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.02.28 09:16:50 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.02.28 17:48:25 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2025.03.05 10:53:21 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2025.03.05 13:30:33 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.03.05 13:30:34 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2025-07377704-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 5 de Marzo de 2025

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-360896/11 "BONAFIDE SAIC"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-07376697-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° 3615.-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.03.05 13:33:45 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.03.05 13:33:45 -03'00'