



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-412351/17 ---"BRIDGESTONE SAIC"

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-412351 año 2017, caratulado "BRIDGESTONE SAIC"

Y RESULTANDO: A fojas 1360/1386, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 7232, de fecha 19 de julio de 2019, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "BRIDGESTONE ARGENTINA S.A.I.C" (C.U.I.T. 30-50031568-3), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2013, por el ejercicio de las actividades "Fabricación de cubiertas y cámaras" (Código NAIIB 251110), "Venta al por menor de cámaras y cubiertas" (Código NAIIB 503210), "Venta al por mayor de productos de caucho y goma (Código NAIIB 514932) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900).

En su artículo 6º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos tres millones seiscientos cuarenta y siete mil setecientos veinticinco con cuarenta centavos (\$ 3.647.725,40), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

En su artículo 7º se establecen saldos a favor del contribuyente para las posiciones 3, 7, 8, y 12/2013 que ascienden a un total de Pesos tres millones trescientos treinta y seis mil seiscientos dieciséis con cincuenta centavos (\$ 3.336.616,50)

Aplica, por su artículo 8º, 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. Y por último, en su artículo 11, 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. Alfonso Zendejas Lastiri, en su carácter de Presidente, Jorge Gabriel De Jesús Cedeño Brenes, en su carácter de Vicepresidente primero, Carlos Alberto Saco, en su carácter de Vicepresidente segundo, Agustín Pedroni, Sergio Bruno Funaro, Yukitoshi Ajiro y Alberto Tarsitano, cada uno en su carácter de Director Titular.

A fojas 1402/1419 se presenta el Dr. Alberto Tarsitano, en carácter de apoderado de la firma "BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC", y por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1677 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 1679 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fojas 1685, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1686/1697 obra el respectivo escrito de réplica.

A fojas 1700, se informa la interposición, por parte de BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC, del caso concreto en los términos del artículo 24 inc b del Convenio Multilateral ante su Comisión Arbitral.

A fs. 1704, mediante sentencia dictada en la fecha 14 de Mayo de 2021, registrada bajo el Nro 2998, se ordena suspender el trámite de las presentes actuaciones hasta tanto los organismos de Convenio Multilateral dicten resolución firme con respecto a la acción referenciada supra.

A fojas 1722/1727 se informa que la Comisión Plenaria ha dictado la Resolución N° 23/2022, la cual ratifica la Resolución de la Comisión Arbitral N° 4/2022, correspondiente a las presentes actuaciones y que la misma ha adquirido firmeza.

Finalmente a fs 1728 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 24/25), se tiene presente

la prueba la documental aportada y se rechaza por innecesaria la instrumental. Paralelamente, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso y haciendo un resumen de la Disposición dictada.

Seguidamente destaca que "a la fecha de la notificación de la determinación de oficio, las facultades para fiscalizar y procurarse el cobro por parte del fisco, se encuentran prescriptas...en los términos en que establece y regula la prescripción el Código Civil -actualmente Código Civil y Comercial unificado-, que prevalece sobre las normas locales, en este caso CF". Cita y transcribe jurisprudencia tanto de la CSJN y como de la SCBA.

Sostiene que en el caso concreto, por el periodo fiscal 2013 (enero a diciembre), la empresa presentó su declaración jurada anual el 2 de junio de 2014. "En consecuencia, el plazo quinquenal operó el 02.06.2019, y para el momento en que el fisco local notificó la determinación de oficio (30.07.19), la deuda se encontraba prescripta".

Luego de ello, expone la improcedencia del ajuste, agraviándose, en primer lugar, de aquel practicado por el Fisco en relación al coeficiente de gastos de conformidad con el Convenio Multilateral, afirmando que los gastos por regalías "son un costo computable", dado que "son los que posibilitan las ventas, que es el criterio utilizado por la empresa para la asignación de los gastos". Reproduce artículo 3 del Convenio Multilateral y cita Resoluciones de la Comisión Arbitral (Nro 1/2018 y 06/2019) y la Comisión Plenaria (Nro 24/2018).

En un segundo orden, se agravia del ajuste referido a los pagos a cuenta, acompañando comprobantes de percepciones sufridas por la empresa y solicitando la producción de una prueba pericial contable.

Luego de ello, rechaza la responsabilidad solidaria de las personas humanas por los siguientes motivos: -"ausencia de responsabilidad en los términos de la ley de sociedades comerciales" (arts. 59 y 274 de ley 19.550); - "improcedencia de extender la responsabilidad solidaria en forma automática", dado que la misma es de carácter subsidiario y; - "la imposibilidad de extender la solidaridad en el ámbito infraccional. Principio de Personalidad de la Pena". Cita fallo "Fisco de la Pcia de Bs As c/ Raso Francisco s/ apremio (2.07.2014).

Por último, se queja de la aplicación de la multa afirmando que "no ha existido

omisión, y por lo tanto, no se configuró el tipo penal que describe la infracción prevista por el artículo 61 del Código Fiscal”. Menciona la figura del error excusable. Manifiesta la improcedencia de intereses por “ausencia de mora culpable”

Acompaña prueba documental y ofrece instrumental. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato destacando, en relación al planteo de prescripción opuesto, 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”.

Considera que las circunstancias descriptas, “en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 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”. Cita jurisprudencia de este Tribunal y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de la Plata.

En el particular, entiende que el cómputo de la alegada prescripción respecto del 2013 comenzó el 1° de Enero de 2015, pero “habiéndose notificado el acto determinativo en el domicilio constituido de la firma en fecha 30 de Julio de 2019 (fs 1388), se encuentra suspendido hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia...”.

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

Ingresando a los agravios referidos al ajuste en virtud de la “aplicación del Convenio Multilateral, relativos a la atribución de las regalías como gastos no computables...” afirma que “la mencionada cuestión ha sido sometida a resolución de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, de conformidad con lo establecido por el artículo 24 inciso b) y concordantes del mencionado Convenio, atento que el contribuyente ha interpuesto acción ante dicho organismo, tal como se desprende del Memorando Nro 234/2019 del Departamento Convenio Multilateral obrante a fs 1673.... se estará a su resolución”.

En lo que tiene que ver con los pagos a cuenta impugnados, destaca que “el juez

administrativo detalló los procedimientos de auditoría realizados durante la etapa de fiscalización, habiéndose detectado diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo informado por los Agentes de Recaudación,...según se expresa a fs. 1363, a las que se remite”, adicionando que ante “idéntico planteo formulado por el contribuyente, el a quo nuevamente refirió a los procedimientos citados, explicando a fs. 1367”.

En lo que refiere al agravio dirigido al rechazo de la prueba ofrecida, señala que “el medio idóneo para acreditar la existencia de los pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en concepto de percepciones y/o retenciones sufridas, consiste en el comprobante entregado por el Agente de recaudación”, agregando que “en la instancia procesal en la que el contribuyente debía articular con la mayor minuciosidad posible el ejercicio de su derecho de defensa, no ha ofrecido prueba eficaz que confirmen y/o avalen totalmente sus dichos”. Cita jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.

Concluye el punto sosteniendo que el contribuyente “debió aportar las pruebas que avalen sus dichos, esto es, los comprobantes relacionados con las retenciones/percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que le realizaron los Agentes de Recaudación, so pena de no poder computárselos como pagos a cuenta del tributo, circunstancia que aconteció insuficientemente”.

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”.

Asimismo, señala que no resulta necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, “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 cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima, es responsable”.

En torno a la aplicación de los intereses resarcitorios, “debe destacarse 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 la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la privación del capital”. Cita

jurisprudencia de la CSJN.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que el instituto “reconoce su fuente en los arts 21, 24 y 63 del Código Fiscal..., y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos 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... La norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido la presunción legal de que la prueba del ejercicio del cargo durante los periodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables”, aclarando que no se trata de una responsabilidad “subsidiaria, ni posee beneficio de excusión”.

Por último, en lo que tiene que ver con 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 de la inconstitucionalidad”. Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otro s/Apremio Provincial” de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snacks Props S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (caratula “Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria – Otros juicios” de fecha 4/06/2013).

Sostiene que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata “ha convalidado la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial” en los autos caratulados “YELL Argentina S.A.-Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria del 12/07/2012. Causa Nro 2969.

Por todo lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para 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 SEATYS N° 7232/19 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar, y en lo relacionado con la prescripción invocada, la apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 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 regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido 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 2249 del 13/02/2020 en autos “ENOD S.A.”; nº 2269 del 09/02/2021 en autos “CIRCULO MEDICO DE LOMAS DE ZAMORA”; entre otros) y de la Sala III, en la que subrogo (Registro nº 4229 del 22/12/2020 en autos “ABRIL MED S.A.”); a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y luego la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la

causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *"...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código ... 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 (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros).

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

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

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, 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 Ines - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

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

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

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la

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

Para así concluir, deviene necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados “instantáneos” (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina “Filcrosa”), los “anuales” (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los “periódicos” o “de ejercicio” (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en “anticipos” mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de 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 23548 de Coparticipación Federal y, en su consecuencia, 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 2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral-, advirtiendo que la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2014 (Resolución General C.A.C.M. N° 08/13). Inicia así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2019.

Sin embargo, según constancias de fs. 1182/1188 (Actas de Comprobación R 0-78 A 010328507), con fecha 24 y 29 de mayo de 2018, se notificó al contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de

“constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”* .

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR- resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*. Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos poco menos de 4 años de prescripción, el 29 de Mayo de 2018 se suspende el plazo hasta el 29 de noviembre de 2018, retomando el cómputo pertinente, el que hubiera vencido inexorablemente el 30 de diciembre de 2019.

Sin embargo previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N° 7232 de fecha 19/07/2019, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada entre los días 23 y 30 de julio de 2019, conforme surge de las constancias de fojas 1387/1397 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto el 21 de agosto de 2019 (vide fojas 1402).

A todo evento, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, la situación expresamente prevista por el artículo 2550 del nuevo Código Civil y

Comercial Unificado (*“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*).

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en este caso 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 2013, no puede prosperar; lo que así Voto.

Ahora bien distinto se presenta el asunto con relación a las facultades sancionatorias, donde rigen los artículos 157 y 159 del Código Fiscal. En tal sentido el plazo comenzó a correr el 1º de enero de 2014 finalizando el 1º de enero de 2019, sin mediar acto suspensivo o interruptivo útil que alcance a salvar la situación, dado que la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 1520/2019 ha sido notificada de forma posterior (marzo de 2019 vide fs. 1270/1278), con lo cual corresponde declarar prescripta la multa establecida en el artículo 8º de la Disposición; lo que así también Voto.

2) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, y a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expone la Agencia a fs 1363, son: “1) Errónea determinación del coeficiente unificado previsto en el artículo 2 del Convenio Multilateral, aplicable al período fiscal 2013 por incorrecta determinación del coeficiente de gastos. 2) Cómputo de percepciones y retenciones del impuesto de marras en exceso.”.

En ese contexto, corresponde destacar que la queja manifestada por la accionante en relación al criterio fiscal empleado a efectos de proceder a la distribución de la base imponible en el marco de las normas del Convenio Multilateral, para las actividades de fabricación y comercialización de cubiertas y cámaras de caucho y goma, ha sido planteada en forma simultánea ante el Organismo Interjurisdiccional, cuya acción ha sido resuelta por la Comisión Arbitral mediante la Resolución n° 4/2022 (obrante a fs. 1710/1713), confirmada posteriormente por la Comisión Plenaria a través de la Resolución n° 23/2022 (obrante a fs. 1723/1725) la cual se encuentra firme (fs. 1727), siendo oportuno recordar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM establece que “Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso

resuelto”.

Así, en este contexto, teniendo en cuenta que dichos Organismos han zanjado la disputa en los términos vertidos en las citadas Resoluciones, no cabe sino tener que hacer lugar a la postura adoptada por BRIDGESTONE ARGENTINA S.A.I.C en cuanto al criterio para distribuir el coeficiente de gastos de la base imponible del contribuyente.

Ello se desprende en el sentido indicado, cuando se observa que, frente al meollo en cuestión (computabilidad -o no- de los gastos por regalías que abona la accionante en concepto de licencia y “know how”), la Comisión Arbitral “a través del dictado de la Resolución General N° 8/2020 -ratificada por la Comisión Plenaria a través de la Resolución N.º 6/2021- interpretó que a los fines de la aplicación del régimen general del Convenio Multilateral, los gastos efectuados en concepto de regalías se consideran computables, en los términos del artículo 3 del Convenio Multilateral”, adicionando “...que con anterioridad a dicha resolución general no existía ninguna otra norma general que excluyera a las regalías como gastos no computables y dicha norma no contiene un cambio interpretativo que le confiere una nueva valoración jurídica a los presupuestos establecidos en el Convenio Multilateral”.

En tanto que el Órgano Interjurisdiccional de alzada, rechazando el recurso del Fisco y confirmando la Resolución que antecede, expuso que “a partir del precedente ADT Security Services S.A c/ provincia de Buenos Aires Resolución CP N.º 1/2018, de fecha 8/3/2018,... estableció el criterio, que permaneció invariable... referido a que la computabilidad de un gasto, a los fines de la atribución de los ingresos brutos, lo es en relación a si el mismo mide el grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observando que en aquella situación, como en el presente, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca (o de licencia) se abona en función de los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente”.

En síntesis, a la luz de lo transcrito, puede decirse que el caso concreto resuelto en el ámbito interjurisdiccional, implicó aceptar la postura de la empresa en cuanto a la distribución del coeficiente de gastos.

Corresponderá en consecuencia, proceder a la oportuna reliquidación del ajuste por parte de la Agencia de Recaudación.

Por su parte, respecto al planteo vinculado al ajuste en los pagos a cuenta declarados por el contribuyente, el mismo acompaña comprobantes de percepciones sufridas “solo a modo de muestra”, poniendo a “disposición la totalidad de los comprobantes a fin que sean relevados por el experto designado”. Entiende que la

decisión del Juez Administrativo de “denegar la producción de la prueba afecta el derecho de defensa”.

Tal como surge del procedimiento realizado por la inspección actuante, ésta requirió a la empresa que justifique las diferencias encontradas mediante el aporte de documentación respaldatoria, atento a que se verificaron pagos a cuenta declarados en demasía que no se corresponden con lo informado por los agentes de recaudación (conforme Acta de Requerimiento R 054 N° 010303439 de fs 476/477 y cuadros anexos obrantes a fs. 478/485 y Acta de Requerimiento R 054 N° 10149964 de fs. 486/587).

Advierto que durante el transcurso del procedimiento la firma aportó copias de comprobantes de pagos a cuenta (fojas 492/599 y 602/605), los cuales, según describe la Agencia, justifican -y reducen- parcialmente las inconsistencias mencionadas, generando un nuevo papel de trabajo de fs 1154 (producto de computar los pagos a cuentas de percepciones y retenciones declaradas menos las inconsistencias no justificadas por la firma).

Al respecto, y teniendo presente las diferencias determinadas, considero pertinente destacar que la carga de la prueba pesa sobre la fiscalizada, consistiendo, en lo que refiere al asunto y a los fines de que el ajuste no prospere, en la presentación de la totalidad de los comprobantes de pagos a cuenta sufridos. Cabe destacar que dicha prueba (documental) resulta ser el medio apto, idóneo y directo para acreditar su postura argumentativa. Asimismo, es de advertir que tal documentación ya ha sido presentada y relevada por la inspección actuante.

Arribada la cuestión a esta instancia, la empresa, en su recurso de apelación, específicamente en el Anexo IV (obrante a fs 1585/1645) de la prueba documental, adjunta nuevos comprobantes de percepciones emitidos por agentes de recaudación, los cuales, aquellos correspondientes al período fiscalizado 2013 -y siempre que se encuentren comprendidos dentro de las operaciones ajustadas y no hayan sido deducidos en la etapa anterior por ARBA-, deberán ser considerados por la Administración y descontados del ajuste fiscal en lo que al punto se refiere, lo que así declaro.

Por ultimo, cabe destacar en relación al punto pericial ofrecido, que en ocasión de presentar el respectivo descargo (obrante a fs 1279/1293), la firma no realizó el ofrecimiento de la misma, desde donde se justifica la desestimación en la presente instancia, en atención a la notoria contradicción con lo previsto por el último párrafo del art.116 del Código Fiscal. Paralelamente, no debe olvidarse que la imputación fiscal surge del simple cotejo entre las percepciones descontadas por la firma y las declaradas por los agentes de percepción que trataron comercialmente con la misma

durante el período fiscalizado. Tal extremo estrecha de manera casi total la posibilidad de desvirtuar el reclamo por parte de la ahora apelante.

3) En lo atinente a la alegada improcedencia de la aplicación de intereses, cabe adelantar una solución contraria a la petición del apelante, en tanto dichos adicionales al crédito fiscal llamado “tributo”, constituyen una indemnización debida al Estado en concepto de resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de la obligación impositiva. En razón de ello, la sola lesión que se produce en el patrimonio estatal, por el mero retardo en el cumplimiento del pago, justifica su aplicación (conforme artículo 96 del Código Fiscal).

Cabe recordar que “...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- ya que le han impedido el oportuno del cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, de su obligación en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su -espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1º de la ley 11.683, t.o. en 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1º de junio de 2000). “...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...” (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

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 (Fallos 304:203), se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas.

Por lo expuesto, rechazo asimismo por improcedentes los argumentos traídos por la parte; lo que así también Voto.

4) Finalmente, corresponde adoptar una decisión sobre la viabilidad de hacer efectiva la pretensión fiscal, en relación al pago del gravamen, intereses y recargos, respecto de las personas humanas a que se refiere el artículo 11 de la Disposición en crisis, haciendo la salvedad que únicamente el Sr Alberto Tarsitano presenta agravios contra ella, argumentando su discrepancia con la extensión de responsabilidad que les endilga el Organismo, solicitando la inconstitucionalidad de los artículos 21 inciso 2º, 24 y 63 del Código Fiscal.

No se registra presentación alguna de los restantes sujetos involucrados en tal

calidad, careciendo de legitimación para agravarse en su nombre, tanto el Dr. Tarsitano, como la empresa o su letrado patrocinante (TFABA, Sala II en autos FRIGORÍFICO VILLA DE MAYO S.R.L., sentencia del 9 de diciembre de 2021, Registro 3119, entre muchas otras).

Sin perjuicio de ello, advirtiendo la existencia de saldos determinados a favor de la contribuyente y considerando la incidencia que ha de generar la reliquidación a efectuarse, referida en el punto 2) del presente, a partir de la decisión a favor de aquel por parte de los Organismos del Convenio Multilateral, es claro que no han de subsistir diferencias impagas a reclamar una vez que se efectivice la debida compensación de saldos deudores y acreedores (artículo 102 del CF).

Consecuentemente, resultando abstracto el tratamiento de los agravios traídos obre el particular, deviene procedente dejar sin efecto por incausada la solidaridad dispuesta en autos, lo que así voto.

Por último, en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado a fs. 1402/1419 el Dr Alberto Tarsitano, en carácter de apoderado de la firma “BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC”, y por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7232/2019. 2º) Requerir a la Agencia de Recaudación que en el plazo de treinta (30) días proceda a la reliquidación del ajuste de autos, de acuerdo a lo detallado en el Considerando III, Punto 2) del presente. 3º) Dejar sin efecto por prescripción, la sanción aplicada por el artículo 8º de la citada Disposición. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 11 del acto apelado. 5º) Ratificar la Disposición mencionada en todo lo demás en que ha sido motivo de agravio. 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 SEATYS N° 7232, de fecha 19 de julio de 2019 dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2013, 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).

Ahora bien, en lo concerniente a la prescripción de las acciones del Fisco para establecer y exigir el cumplimiento de la multa por omisión, no habiendo sido planteada tal defensa por la parte apelante, no corresponde que me expida de manera oficiosa, lo que así voto.

Luego, en segundo lugar, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción, comparto el tratamiento brindado al ajuste del coeficiente de gastos -en el marco del C.M.- y a los pagos a cuenta a computar, debiendo procederse a la reliquidación de las diferencias.

En tercer término, debo señalar que tal como menciona el Vocal preopinante, la firma recurrente posee saldos determinados a su favor que resultan casi equivalentes a la deuda reclamada por la Autoridad Fiscal los que se se verán incrementados en virtud de la liquidación decretada. Teniendo ello presente, una vez que el importe de los créditos que detentan las partes adquieran las condiciones de exigibilidad y firmeza, el Fisco deberá proceder a la compensación, lo que así declaro.

En punto a la sanción de multa por omisión aplicada por el Fisco, es de señalar que he sostenido que la aplicación del artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011), persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

Al respecto, ha dejado sentado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que *“La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, ‘Ciba Geig.’, 5-11-81)”* (SCJBA in re “Buratovich Hanos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Desde esta perspectiva, la cual comparto y hago propia, entiendo que la causal

eximente alegada resulta improcedente, debiendo confirmarse la multa en el quantum establecido por el Fisco, la cual, deberá calcularse respecto del importe que resulte impago -de existir- luego de efectuarse el procedimiento de reliquidación y compensación antes referido, lo que así declaro.

En igual sentido, se deberá proceder a la liquidación de los intereses resarcitorios impuestos en la Disposición recurrida, por aplicación el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011) que establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de pedido de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés mensual acumulativo que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento a treinta (30) días incrementadas hasta en un cien (100) por ciento y que será establecido por el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía...”*, los que considero procedentes y confirmo en los términos expuestos.

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

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; 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 destacué 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 Nº 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.

En relación a los demás responsables solidarios identificados en el art. 11° del acto recurrido, siendo que no se registra presentación alguna por su propio derecho o en su representación, la parte apelante carece de legitimación para cuestionar la misma (TFABA, Sala II en autos FRIGORIFICO VILLA DE MAYO S.R.L., sentencia del 9 de diciembre de 2021, Registro 3119, entre muchas otras).

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado a fs. 1402/1419 por el Dr. Alberto Tarsitano, por sí y como apoderado de “BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC”, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7232, dictada con fecha 19 de

julio de 2019 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la Agencia de Recaudación que en el plazo de treinta (30) días proceda a la reliquidación del ajuste de autos, de acuerdo a lo detallado en el Considerando III, Punto 2) del presente. **3º)** Confirmar la sanción aplicada en el artículo 8º de la citada Disposición y los intereses resarcitorios, los que deberán calcularse respecto del importe que resulte impago luego de efectuarse el procedimiento de reliquidación y compensación de saldos. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 11 del acto apelado exclusivamente en relación al Dr. Alberto Tarsitano. **5º)** Ratificar la Disposición mencionada en todo lo demás en que ha sido motivo de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos en su voto adhiero a lo resuelto por el Dr Angel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado a fs. 1402/1419 el Dr Alberto Tarsitano, en carácter de apoderado de la firma "BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC", y por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. Silvia Stella, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7232/2019. 2º) Requerir a la Agencia de Recaudación que en el plazo de treinta (30) días proceda a la reliquidación del ajuste de autos, de acuerdo a lo detallado en el Considerando III, Punto 2) del presente. 3º) Dejar sin efecto por prescripción, la sanción aplicada por el artículo 8º de la citada Disposición. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 11 del acto apelado. 5º) Ratificar la Disposición mencionada en todo lo demás en que ha sido motivo de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-412351/17 "BRIDGESTONE ARGENTINA SAIC"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-23009244-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° 3677.-