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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-52320253-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde expte N° 2360-0160468/2009 "ISI S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0160468 del año 2009, caratulado **“ISI S.R.L.”**.

Y RESULTANDO: Que a fs. 2877 se elevan las actuaciones a este Tribunal con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 2800/2819, 2841/2850, 2851/2860 y 2861/2870 por el Dr. Javier M. Gatto Bicain, en representación de ISI S.R.L. y como patrocinante de los Sres. María del Carmen López Romera, Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3891, dictada el 18 de noviembre de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la resolución citada (obrante a fojas 2772/2793) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los **períodos fiscales 2007 (enero a diciembre)** y **2008 (enero a diciembre),** por el ejercicio de las actividades verificadas de “Fabricación de materias químicas inorgánicas básicas n.c.p.” (Código NAIIB 241180), “Servicios de alojamiento en hoteles, pensiones y otras residencias de hospedaje temporal, excepto por hora” (Código NAIIB 551220), “Alquiler de equipo de transporte para vía terrestre, sin operarios” (Código NAIIB 711100), “Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p.” (Código NAIIB 515190), “Reparación de maquinaria de uso especial n.c.p.” (Código NAIIB 292902), “Cultivo de vid para vinificar” (Código NAIIB 011430) y “Servicio de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna” (Código NAIIB

602120), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 5°) por la suma de pesos trescientos treinta y cuatro mil trescientos treinta y siete con ochenta centavos ($ 334.337,80). Por el art. 6° se establecen saldos a favor del contribuyente en las posiciones 01/2007, 08/2008, 09/2008, 10/2008, 11/2008 y 12/2008. En el art. art. 7° se aplica una multa por omisión equivalente al 10% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en el art. 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Por último, se dispone (art. 9°) que atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño, Juan José Mitidiero y María del Carmen López Romera.

A fs. 2818 la firma apelante Fiscal informa interposición de recurso ante la Comisión Arbitral, en los términos del art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral (lo que ratifica la Representación Fiscal a fojas 2879).

A fs. 2884, se adjudica la causa a la Vocalía de 9na. Nominación, a cargo de la Cra. Silvia Ester Hardoy, para su instrucción y que –en orden a ello– conocerá la Sala III de este Tribunal.

A fs. 2900 se da traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fs. 2902/2906, el pertinente escrito de réplica.

A fojas 2917/2919 se dicta sentencia con fecha 18 de febrero de 2015 (Registro N °3036) por la que ordena la suspensión del trámite hasta tanto los Organismos del Convenio Multilateral dicten resolución con respecto al recurso interpuesto y la misma adquiera firmeza.

A fs. 2937, la Comisión Arbitral acompaña copia certificada de la Resolución C.A. N° 9/2016, y comunica que la misma se encuentra firme. A fs. 2945 se resuelve dejar sin efecto la suspensión del trámite antes ordenada.

A fs 2951 se hace saber la readjudicación de la causa e integración de la Sala II con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal (conf. Ac. Ext. N.º 100/22) y el Dr Jorge Saverio Matinata (en carácter de conjuez (conf. Ac. Ord. N° 59/22, Ac. Ext. N° 102/22 y Acta N° 11/23). En la misma resolución se provee la prueba ofrecida teniéndose presente la documental acompañada y rechazándose la pericial e informativa por resultar innecesarias para la resolución de la causa. Atento el estado de las actuaciones, se llaman los autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I: En primer lugar, la firma pide se declare la nulidad del acto por la falta de tratamiento de las defensas opuestas en ocasión de presentar su descargo y por el rechazo arbitrario de la prueba ofrecida. Denuncia que tal situación, coloca a la empresa en estado de indefensión y genera un daño

insubsanable en las etapas procesales posteriores.

En punto a la asignación de ingresos, explica que en la resolución apelada se ignoran las disposiciones del Convenio Multilateral, habiéndose conformado un ajuste antojadizo y abusivo en detrimento de otras jurisdicciones provinciales. Manifiesta que la determinación contradice la jurisprudencia de la Comisión Arbitral -que convalida el criterio utilizado por la contribuyente-, en tanto sin importar el criterio de atribución de ingresos que se esgrima ("lugar de entrega de la mercadería", "domicilio del adquirente" o "utilización económica de los bienes") en todos los casos, los ingresos debieron imputarse a las provincias petroleras. Argumenta que no hay punto de contacto territorial con la Provincia de Buenos Aires que permita asignar los ingresos a esa jurisdicción. Agrega que la realidad económica y la documentación contable refutan las conclusiones de la inspección. Cita jurisprudencia.

Señala que el Fisco ha ignorado los saldos a favor de la empresa, con los que se compensaría la deuda por ajustes menores reclamada. Especifica que la extinción de la obligación fiscal determinada se produce a partir del momento que las deudas recíprocas comenzaron a coexistir (conf. Art. 818 del Código Civil y art. 102 del Código Fiscal), no pudiendo asignar una fecha antojadiza de compensación. Pide se aplique la teoría de las correcciones simétricas.

Requiere se recalculen los intereses por la ausencia de mora culpable, puesto que de lo contrario, se generaría un enriquecimiento sin causa del erario provincial.

Critica la multa impuesta, por no darse las condiciones de su operatividad. Postula que no hubo bien jurídico afectado, dado que el tesoro provincial tuvo en su poder el dinero proveniente de los saldos a favor de la empresa. Subsidiariamente, plantea la existencia de un error excusable.

Acompaña prueba documental, ofrece informativa y pericial contable.

Los responsables solidarios oponen idénticos agravios en sus presentaciones individuales. Inician requiriendo se declare la nulidad del acto por la falta de análisis de las defensas y pruebas ofrecidas, lo que genera un vicio de gravedad que impide la insubsistencia del acto.

Se agravian de la extensión de responsabilidad solidaria. Alegan la inexistencia de la misma, atento la imposibilidad de cumplir con las presuntas obligaciones fiscales determinadas. Citan doctrina y jurisprudencia. Arguyen que mal puede la Agencia imputarles dolo o culpa, y ponen de resalto la colaboración prestada durante la inspección, como prueba adicional a la acreditación de un obrar propio de un buen hombre de negocios. Puntualizan que la responsabilidad solidaria (por deuda ajena)

resulta subsidiaria, asistiéndoles a los representantes el derecho de exigir previamente el pago del deudor principal. Alegan la inconstitucionalidad de los artículos 21, 24, 63 y 69 del Código Fiscal, por violación de derechos constitucionales y oposición a las garantías del derecho de propiedad, defensa en juicio, igualdad y razonabilidad.

Adhieren al recurso incoado por la empresa, haciendo propios los argumentos y defensas esbozadas en el mismo.

En todos los recursos se hace reserva del Caso Federal y solicitan que se deje sin efecto la Disposición apelada.

II. A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado, señalando que los agravios esgrimidos resultan una reiteración de los planteos esbozados en las etapas anteriores, los que ya han sido refutados en forma acabada.

En respuesta al planteo de nulidad articulado, establece que la Agencia ha respetado las etapas y los requisitos para emitir un acto válido y eficaz, e insiste en la necesidad de que los supuestos vicios alegados influyan verdaderamente contra la defensa. Destaca que en el acto se ha efectuado un relato de los hechos y los fundamentos de derecho, de donde surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, que concluye en la existencia de diferencias a favor del Fisco. Respecto a la prueba, explica que a fs. 2778 el a quo ha brindado los motivos del rechazo y recuerda que por el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, los jueces poseen amplias facultades elegir la prueba esenciales y decisivas. Postula que no se ha violentado el derecho de defensa, y que por ello la nulidad no puede prosperar.

Respecto a los cuestionamientos relativos a la aplicación e interpretación del Convenio Multilateral, indica que habiéndose interpuesto acción por ante la Comisión Arbitral, se estará al pronunciamiento que en tal marco se dicte.

Afirma sobre la falta de compensación de deudas recíprocas, que los saldos verificados en el art. 6 de la resolución serán considerados, en caso de corresponder, en la etapa procesal oportuna. Refiere que según jurisprudencia del Cuerpo, ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiera firmeza, puesto que resulta una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de la liquidación definitiva.

En punto a la aplicación de los intereses del art. 96 del Código Fiscal, recuerda que los mismos son una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco, que proceden una vez comprobado el incumplimiento. Cita jurisprudencia de la SCJBA.

En respuesta a los agravios esgrimidos en torno a la multa, alega que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos y que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Cita antecedentes del Cuerpo.

Por último, en materia de responsabilidad solidaria, recuerda que el instituto encuentra su fuente en la ley: los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba, ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de tal inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

Solicita se tenga en cuenta el planteo del Caso Federal para el momento oportuno, y que se rechacen los recursos interpuestos.

III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC Nº 3891, dictada el 18 de noviembre de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar y 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, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante 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 sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo in limine del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

En lo tocante al pedido de nulidad del acto apelado, sustentado en la falta de

tratamiento de las defensas articuladas, el rechazo de la prueba ofrecida y la consiguiente violación del derecho de defensa, debo adelantar que corresponde su rechazo, por los fundamentos que paso a exponer.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente.

Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con ponderación de los elementos existentes en el expediente recabados por el Fisco, adjuntados con el descargo por la firma de marras y se han brindado y detallado los motivos por los cuales el a quo rechazó tanto la prueba informativa como la pericial ofrecida (ver fs. 2778/2779 vta.).

Es claro, entonces, que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades instructorias propias.

Sobre el tópico, no puede obviarse que conforme el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria según art. 4º del Código Fiscal T.O. 2011), los jueces administrativos, poseen amplias facultades para decidir la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa.

Es importante destacar que la mera circunstancia de haberse declarado la improcedencia de la producción de la prueba ofrecida por los recurrentes en sede administrativa no constituye un argumento suficiente que invalide el acto administrativo dictado. No debe confundirse 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 consecuencia y por los fundamentos volcados en los considerandos precedentes, concluyo que no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue ni la violación de derechos constitucionales. En orden a ello, la nulidad impetrada carece de andamiaje, lo que así declaro.

Ahora bien, es dable señalar que conforme surge de fojas 2777 y vta. las diferencias determinadas a favor del Fisco Provincial obedecen a los siguientes motivos "***1)*** *omisión de declarar ingresos en el periodo 2008 (setiembre) respecto de la actividad de "Fabricación de materias químicas inorgánicas básicas n.c.p." (Código NAIIB 241180),* ***2)*** *erróneo encuadre de actividad en los periodos 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a diciembre) respecto de ciertos ingresos declarados en la actividad de "Fabricación de materias químicas inorgánicas básicas n.c.p." (Código NAIIB 241180), correspondientes a las actividades de "Venta al por mayor de máquinas, equipos e implementos de uso especial n.c.p." (Código NAIIB 515190), "Reparación de maquinaria de uso especial n.c.p." (Código NAIIB 292902), "Cultivo de vid para vinificar" (Código NAIIB 011430) y "Servicio de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna" (Código NAIIB 602120),* ***3)*** *errónea asignación de los coeficientes unificados previstos en el art. 2 del convenio multilateral aplicables a los periodos 2007 y 2008 por incorrecto cálculo de ingresos y gastos y* ***4)*** *Cómputo de percepciones aduaneras y retenciones en exceso…*"

De los ítems antes referidos, sólo se ha formulado impugnación por el punto 2), toda vez que la firma de marras ha incoado acción en los términos del art. 24 inc. B del Convenio Multilateral, ante la Comisión Arbitral.

Dicho Organismo, emitió dictamen sobre el caso con fecha 17 de febrero de 2016, haciendo lugar a la pretensión de la contribuyente, mediante la Resolución CA Nº 9/2016 (cuya copia obra a fojas 2938/2940), que se encuentra firme.

Al respecto, estimo oportuno recordar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM, establece que *"Los decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto"*. Por ello, corresponde que el Organismo Recaudador de efectivo cumplimiento a lo ordenado en el citado pronunciamiento, lo que así declaro.

En lo referido a los saldos a favor del contribuyente, es de aplicación el artículo 102 del Código Fiscal establece que "*La Autoridad de Aplicación deberá compensar, ya sea de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación*...". Por su parte, el artículo 103 del citado plexo normativo dispone –en su parte pertinente- que *"...Los*

contribuyentes podrán compensar los saldos acreedores resultantes de rectificaciones de declaraciones juradas anteriores con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas correspondientes al mismo tributo, sin perjuicio de la facultad de la Autoridad de Aplicación de impugnar dicha compensación si la rectificación no fuera fundada...".

Tanto del contenido del acto apelado (art. 6°) como de los Formularios de Cuantificación de Deuda (R 222) que forma parte del mismo, se coteja que la Autoridad Fiscal ha reconocido saldos a favor del contribuyente -los que se verán incrementados por lo decidido por la C.A. a favor del mismo-, todos los cuales se deberán compensar con las diferencias subsistentes del tributo determinado en autos --aquéllos motivos de ajuste que no han merecido crítica por los recurrentes--, al momento de practicarse la liquidación final, lo que así declaro.

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

Según esta norma, dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir, se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se *"...devengará sin necesidad de interpelación alguna..."* (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la inimputablidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. Caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso,

no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala II “Destilería Argentina de Petróleo S.A”. del 29/12/2016, entre muchos otros). Por ende, el agravio debe ser desestimado, lo que así declaro.

En relación a la sanción de multa por omisión impuesta por haber la contribuyente tributado en defecto, 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 por los apelantes resulta improcedente, debiendo confirmarse la multa en el quantum establecido por el Fisco, la cual, deberá calcularse respecto del importe que resulte impago luego de efectuarse el procedimiento de compensación antes referido, lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, debo analizar por último los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de 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 de 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 lll de fecha 14/12/2021, Registro N °4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: *“...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”*), la cual -por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

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

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” -órgano de administración-, sin atender, mínimamente, a

las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 inc. 22 de la Constitución Nacional). Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: "Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. S/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2800/2819, 2841/2850, 2851/2860 y 2861/2870 por el Dr. Javier M. Gatto Bicain, en representación de ISI S.R.L. y como patrocinante de los Sres.

María del Carmen López Romera, Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3891, dictada el 18 de noviembre de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Respecto de la cuestión vinculada con la aplicación del Convenio Multilateral, la Autoridad de Aplicación deberá proceder de conformidad a lo ordenado por la Comisión Arbitral mediante Resolución Nº 9/2016 en concordancia con lo dispuesto por el artículo 24 inc. b) del mencionado Convenio. **3º)** Revocar la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9° de la resolución en crisis. **4°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Analizadas las cuestiones traídas en apelación, coincido en lo relativo al fondo del asunto traído a consideración, con la decisión adoptada por el Vocal instructor.

No así, con 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 2007, en tanto el plazo prescriptivo de la misma comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2008, feneciendo el 1° de enero de 2013, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla parcialmente prescripta; lo que así también Voto.

Distinta es la situación para el periodo fiscal 2008, en tanto previo a su prescripción (el 1° de enero de 2014), se produce el dictado de la Disposición Sancionatoria el día 18 de noviembre de 2013.

Por otra parte, remarco también mi discrepancia en cuanto al tratamiento efectuado a la responsabilidad solidaria, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa, que su fundamento es estrictamente recaudatorio.

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

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización 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 AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Estatuto social, contrato de cesión de cuotas y acta de asamblea de fs. 22/26, 36/38

y 39/40, 663/681, 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño, Juan Jose Mitidero y a la Sra. María del Cármen López Romera.

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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los

términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, basta con observar en las actuaciones, los Estados Contables de la empresa con la firmas de los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan Jose Mitidero en carácter de Socios Gerentes, relacionados con los ejercicios económicos cerrados el 31 de mayo de 2007 y 2008 (fojas 72/84 y 85/97 respectivamente) con la descripción de pasivos fiscales en general y del impuesto de autos en particular (vide fs. 82 y 95).

Asimismo, el Sr. Mitidiero suscribe las declaraciones juradas de la empresa en el impuesto de autos, conforme surge a fs. 107/179.

Por último, es de destacar la presentación de los recursos de apelación (fs. 2851/2860 y 2861/2870) interpuestos por sus propios derechos, describiendo en primera persona el obrar tributario de la empresa, a partir de sus decisiones personales en ejercicio de los cargos que ocupan (gerentes de la firma), por lo que se concluye que se encontraban en claro conocimiento de la pretensión fiscal, decidiendo no dar cumplimiento con la misma a pesar del marco legal precitado.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan Jose Mitidero.

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.

Distinta ha de ser la resolución en relación a la Sra. María del Cármen López Romera, respecto de quien no se verifica en autos intervención alguna vinculada a la efectiva administración de los bienes de la empresa, en particular en materia tributaria.

Por su parte, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las

infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Finalmente, en atención a lo resuelto por los Organismos del Convenio Multilateral y a los fines de asegurar el cumplimiento de tal decisión, otorgando al mismo tiempo la debida tutela jurisdiccional al contribuyente de marras, entiendo procedente ordenar a la Agencia de Recaudación, dentro del plazo de 30 días de recibidos los actuados, la reliquidación del ajuste de marras, en los términos dispuestos por la Comisión Arbitral del citado Convenio, diligencia que ha de ser revisada y aprobada por este Cuerpo (conf. artículo 29, segundo párrafo, Ley 7603; Acuerdo Plenario Nº 22 del 28 de julio de 2009; artículo 161, inciso a) y cctes del Código Fiscal).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2800/2819, 2841/2850, 2851/2860 y 2861/2870 por el Dr. Javier M. Gatto Bicain, en representación de ISI S.R.L. y como patrocinante de los Sres. María del Carmen López Romera, Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3891, dictada el 18 de noviembre de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** 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 voto precedente. **3°)** Declarar de oficio la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión del artículo 7º de la disposición en crisis, solo respecto del período fiscal 2007. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 9° del acto apelado a la Sra. María del Cármen López Romera y, la endilgada a los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, solo respecto al pago de la multa dispuesta en el artículo 7°. **5°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 2800/2819, 2841/2850, 2851/2860 y 2861/2870 por el Dr. Javier M. Gatto Bicain, en representación de ISI S.R.L. y como patrocinante de los Sres. María del Carmen López Romera, Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3891, dictada el 18 de noviembre de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** 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 voto precedente. **3°)** Declarar de oficio la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión del artículo 7º de la disposición en crisis, solo respecto del período fiscal 2007. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 9° del acto apelado a la Sra. María del Cármen López Romera y, la endilgada a los Sres. Sergio Francisco Antonio Rubiño y Juan José Mitidero, solo respecto al pago de la multa dispuesta en el artículo 7°. **5°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.15 13:39:18 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.15 14:16:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2023.12.22 08:05:56 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Jorge Matinata
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.12.22 12:27:42 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 JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 12:27:48 -03'00'

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

Providencia

Número: PV-2023-52323522-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-160468/09 "ISI SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG- 52320253 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°3443 .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 12:37:05 -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 JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 12:37:02 -03'00'