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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-06056560-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 20 de Febrero de 2025

Referencia: Corresponde expte nro 2360-198821/2015 -- "PAREXKLAUKOL S.A".

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-198821 del año 2015, caratulado **"PAREXKLAUKOL S.A**".

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1588) con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fs. 1396/1416 y 1542/1548 por el Dr. Leonardo Pablo Cippittelli, como apoderado de PAREXKLAUKOL SA y de la Sra. VIVIANA SÁEZ, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 11879 dictada el 6 de noviembre de 2019 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (que obra a fs. 1360/1388) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del **período fiscal 2013 (enero a diciembre)** por el ejercicio de las siguientes actividades "Fabricación de productos químicos n.c.p" (Código NAIIB 242900), "Fabricación de artículos de cemento, fibrocemento y yeso excepto mosaicos" (Código NAIIB 269590), "Venta al por mayor de artículos para la construcción n.c.p." (Código NAIIB 514390), "Venta al por menor de materiales de construcción n.c.p". (Código NAIIB 523690), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 659990), y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 4°) por la suma de pesos novecientos veinticuatro mil doscientos noventa y ocho ($ 924.298), con más los intereses del art. 96 del Código Fiscal. Por el art. 5° se establecen saldos a favor del contribuyente en las posiciones 06/2013, 11/2013 y 12/2013. En el art. art. 6° se deja constancia que ha operado la prescripción de la multa por omisión (según art.

61 del Código Fiscal - T.O. 2011) por las posiciones 01/2013 a 11/2013 y que no corresponde la aplicación de la misma, en la posición 12/2013 ante la inexistencia de saldos a favor del Fisco. 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. Jorge Daniel Hernández, Viviana Sáez y Richard Seguin.

A fs. 1590, se adjudica la causa a la Vocalía de 6ta. Nominación, a cargo del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción, y que –en orden a ello– conocerá la Sala II de este Tribunal.

A fs. 1667 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fs. 1772/1785 el pertinente escrito de réplica.

A fs 1786 se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 18/24), se provee la prueba ofrecida teniéndose presente la documental acompañada y rechazándose la pericial contable por resultar innecesaria para la resolución de la causa. Atento el estado de las actuaciones, se llaman los autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I: En el recurso de apelación esbozado por la firma de marras (fojas 1396/1416), tras efectuar un resumen de los antecedentes del expediente y de los motivos de ajuste, se solicita la revocación de la resolución apelada y la restitución de los saldos a favor de la empresa.

Luego, se cuestiona la asignación de gastos en materia de regalías, en tanto el recurrente entiende que resultan gastos computables a los efectos de la determinación del coeficiente de distribución, conforme la pauta del art. 3 del Convenio Multilateral, que considera meramente enunciativa. En base a la norma del art. 4 del citado Convenio indica que para la computabilidad de un gasto debe tenerse en cuenta si el mismo refleja la existencia y la medida de la magnitud de la actividad económica desarrollada, lo que ocurre en este caso. Cita precedentes de la Comisión Arbitral y Comisión Plenaria en apoyo de su defensa.

Estima que de modo infundado, el Fisco expone que las regalías no guardan relación con el desarrollo de su actividad, utilizando una interpretación sesgada, maliciosa y arbitraria. Opone que la Autoridad Fiscal exigió a la firma que debía demostrar la existencia de la vinculación existente entre los gastos de regalías y los ingresos por ventas, desentendiéndose de las obligaciones procesales y los deberes a su cargo, incumpliendo con el procedimiento de determinación en dónde rige la

instrucción de oficio, ya que debía ordenar las medidas para mejor proveer que estimare pertinentes para corroborar dichos gastos.

Aduce que no se encuentra controvertido que las regalías corresponden al uso de marcas comerciales con relación a la fabricación, venta y comercialización de determinados productos, relacionadas intrínsecamente con su actividad comercial, puesto que sin dichas licencias no podría vender sus productos -lo que permite dimensionar la magnitud de la actividad desarrollada-. Postula que abonó las mismas en función de las ventas realizadas y atribuyó dichos gastos, teniendo en cuenta el lugar dónde se realizaron las mismas, resultando en consecuencia una mayor atribución de gastos en aquéllas jurisdicciones en las cuales se efectuó un mayor nivel de ventas. Destaca que ARBA admitió la posibilidad de computar los gastos en concepto de regalías, pero consideró que en éste no resultaba aplicable, pretendiendo fundar su postura en el hecho que en el contrato de licencia se consignaron montos fijos. Explica que los montos se incluyeron con el solo fin de cuantificar el Contrato de Licencia, para lo cual, se elaboró la proyección de ventas para los períodos 2012 y 2013 y luego, se aplicó un porcentaje sobre el resultado de la proyección.

Arguye que se ha violado el principio de reserva de ley ante el rechazo de su defensa.

Opone la improcedencia del ajuste en relación a los pagos a cuenta tomados en exceso, habida cuenta que la firma realizó una rectificación de las declaraciones juradas presentadas con anterioridad al inicio del procedimiento de determinación, subsanando el error cometido. Considera que el ajuste debe ser dejado sin efecto.

Plantea la prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma de autos, por los períodos enero a diciembre de 2013, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática, sustentándose en diversos criterios sentados por la jurisprudencia. En orden a ello, propone la aplicación de la prescripción quinquenal del artículo 4027 del Código de fondo, comenzando el cómputo del plazo desde la fecha del título de la obligación. Pide se declare la inconstitucionalidad de las normas locales (arts. 157 a 161 del Código Fiscal). Considera que el Código Civil y Comercial de la Nación no resulta aplicable, solicita la inconstitucionalidad de los arts. 2532 y 2560 del C.C.yC.N. y que si tomara el cómputo según las normas del Código Fiscal, el mismo se encontraría cumplido.

Respecto a la sanción impuesta, critica que el Fisco resolvió declarar la prescripción de las facultades para instruir sumario en relación a los periodos 01 a 11/2013, aunque resolvió confirmar la aplicación de la misma para la posición 12/2013. Alega que luego de la compensación con los saldos a favor de la empresa, no surgiría

saldo alguno sobre el cual calcularla.

Postula que siendo que no existen diferencias en concepto de tributo susceptible de ser compensadas, las sumas reconocidas por la Autoridad Fiscal a favor de la empresa deben ser devueltas.

Argumenta que no se dan las condiciones de operatividad de la figura de omisión. Estima que las sanciones tributarias poseen naturaleza penal. Cita doctrina y jurisprudencia. En su caso, pide se haga lugar al error excusable.

Sin perjuicio de lo expuesto, pide la prescripción de las facultades para instruir sumario, en virtud del plazo de dos años contemplado en el Código Penal (art. 62 inc. 5), o en su caso, en base al art. 4037 del Código Civil. Cita jurisprudencia

Adjunta prueba documental, ofrece pericial contable y hace reserva del Caso Federal.

En otro sí digo: expone que al contestar la Vista se devolvió la notificación dirigida al Sr. Richard Seguin, en tanto el citado no ocupa cargo alguno en la firma de marras, no posee domicilio constituido en la misma, solicitando se deje sin efecto la extensión de responsabilidad del mismo.

Por su parte, en el libelo recursivo de fojas 1542/1548, la Sra. Viviana Sáez adhiere a las defensas y pruebas propuestas en la presentación de la empresa.

Critica la extensión de responsabilidad solidaria y pide la inconstitucionalidad de las normas de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Indica que se ha omitido la falta de imputación subjetiva a los miembros del Directorio, en base a culpa o dolo. Considera de aplicación las normas de la Ley 19.550 y cita el fallo “Raso”. Estima la improcedencia de solidaridad en relación a la sanción aplicada.

II. En primer lugar, la Representación Fiscal menciona que se realiza la contestación de los agravios en base a la pieza recursiva adjuntada al traslado y al acto administrativo y a la documentación existente en el sistema de trazabilidad fiscal, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID 19 y que, atento a la adhesión de los agravios formulada, se tratarán de manera conjunta los recursos incoados por los recurrentes.

Alterando el orden de exposición, señala que en relación a los pedidos de inconstitucionalidad, se trata de una materia vedada, según el art. 12 del Código Fiscal.

En cuanto a la prescripción alegada, reafirma la validez de las potestades local en punto a la regulación de dicho instituto, analizando detenidamente lo dispuesto en

los artículos 1, 5, 31, 75 Inc. 12, 104, 105 y 121 de la Constitución Nacional y 2532 del Código Civil y Comercial vigente, efectuando diversas citas de ponencias presentadas ante la Comisión Bicameral para la reforma, actualización y unificación de los Códigos Civil y Comercial de la Nación, y afirmando que aquéllas no han sido delegadas al Congreso de la Nación. Todo ello, referenciando a su vez diversos precedentes de este Tribunal y advirtiendo que la Ley nacional N°11683 no ha merecido las mismas objeciones constitucionales, lo que coloca a las provincias y a la CABA en una clara situación de inferioridad. En este marco, y con posterioridad a realizar distintas consideraciones acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en nuestro régimen constitucional, y del deber de seguir los precedentes de la CSJN por parte de los tribunales inferiores, efectúa el pertinente cómputo tanto del impuesto como del plazo para aplicar sanciones, a la luz de lo dispuesto por los Arts. 157, 159 y 161 del Código Fiscal vigente. En consecuencia, concluye que el planteo incoado no debe prosperar.

Con relación al agravio de fondo, con cita de los fundamentos del a quo y precedentes de la Comisión Arbitral y Plenaria, menciona que las regalías fueron abonadas como monto fijo, independientemente de las ventas que realiza. Explica que la firma no acredita el procedimiento llevado a cabo para atribuir tal concepto por jurisdicción y "*…si consideramos los papeles de trabajo de aportados por la firma y realizamos una simple operación aritmética, esto es, los gastos en Regalías declarados por el contribuyente y los multiplicamos por el coeficiente de ingresos declarado por el contribuyente, respecto al periodo fiscal 2013, esto es, $ 414.799,57 por 0,3639, se obtiene $ 150.945,56, lo cual difiere del monto declarado en la declaración jurada anual CM05…".* Opone que la firma de marras no ha ofrecido prueba que valide sus dichos y que en esta instancia, que ofrece prueba pericial contable, la producción de la misma encuentra el valladar procesal contemplado en el art. 116 del Código Fiscal, al no haberla propuesto durante el procedimiento de determinación de oficio. Cita jurisprudencia.

En punto a los pagos a cuenta tomados indebidamente que el contribuyente informó que se trató de un error que fue subsanado a través de la presentación de declaraciones juradas rectificativas, transcribe los argumentos del juez administrativo que expone que las mismas ya fueron tomadas, detallando los procedimientos de auditoría realizados y los resultados obtenidos, ratificando las diferencias constatadas.

Respecto de la multa por la posición 12/2013, expone que no hay diferencias determinadas a favor del Fisco, ya que la firma presenta saldos a favor por lo que su tratamiento deviene abstracto.

En subsidio, destaca que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las

diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos resultando procedente la sanción establecida en el art. 61 del Código Fiscal. Destaca que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, y que la multa resulta procedente por cuanto el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de su deuda fiscal. Rechaza la procedencia del error excusable solicitado, manifestando que no se encuentran acreditados los requisitos de la causal exculpatoria.

Ratifica la extensión de la responsabilidad en forma solidaria a los integrantes del Órgano de Administración, en tanto dicho instituto reconoce su fuente en la ley, la que sólo exige la comprobación del efectivo cargo para imputar la misma. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este extremo que no se verifica en el presente. Destaca que el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a la decisión de ejercer su derecho de accionar contra el contribuyente directo del tributo. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

Explica que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo y que el derecho común resulta aplicable de manera supletoria por vía del art. 4 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Señala que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dada la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Cita diversos precedentes de tribunales inferiores en pos de avalar su postura.

Peticiona se tenga en cuenta el planteo del caso federal para el momento oportuno, y que se rechace el recurso de apelación interpuesto.

III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 11879 dictada el 6 de noviembre del año 2019 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho, en función de los agravios planteados en el recurso bajo análisis.

Corresponde en primer lugar, tratar el planteo relacionado con la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de

la firma contribuyente, en lo vinculado al año 2013.

Pues bien, tal como vengo sosteniéndolo ("Total Austral S.A." del 15/12/2020 reg. 4217, y más recientemente "Compañía Financiera S.A." del 28/04/2022 reg. 3230, entre otros), corresponde señalar en forma preliminar que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada "cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en "Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén" (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: "*Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)*" (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)", "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009, "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos", "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento"

del 21 de junio de 2018 y “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

En este marco, y teniendo en consideración que el artículo 12 del Código Fiscal (análogo al artículo 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: “*Los órganos administrativos* *no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias* *pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*” (el resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los artículos 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, artículos 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley Nº 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos ’Montecchiari, Dardo s/quiebra’; "Fisco

de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'"); del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio”; en similar sentido, ver asimismo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, causa A. 72.397); y, finalmente, del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; artículo 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo de prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, de fecha 16 de mayo de 2018).

Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa “Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra” (citada) podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del artículo 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no había declarado en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión, me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva, que en casos como el presente procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A.”, Sentencia de Sala III de

fecha 15 de diciembre del 2020, Registro Nº 4217).

Todo ello, sin perjuicio de señalar que en diversos precedentes de este Cuerpo, se ha señalado que las Provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común. Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa [y en sentido análogo a lo dispuesto por el artículo 4027 inciso 3 del derogado Código Civil (Ley N° 340)], que: "*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*".

Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (ver SCJBA *in re* "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio", citado), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el artículo 3956 del referido Código Civil (que dispone: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*"), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.

En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: "*Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período*").

Lo expuesto resulta trascendental y responde a la postura contraria del apelante, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el

término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos “Fisco c/Ullate, Alicia Inés” y/o “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A todo ello cabe agregar, que la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley Nº 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra –en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: “*1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período… Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal…Los períodos fiscales serán anuales…*” (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–).

En consecuencia, conforme lo hasta aquí expuesto, corresponde sostener que el término quinquenal previsto para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.

En tal contexto, analizando el período fiscal 2013, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 30 de junio de 2014 y el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1 de julio de 2014 y habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio de 2019. Ello, de no haber mediado con fecha 31 de marzo de 2016 la notificación de la liquidación de las diferencias (fs. 1231/1232), según consta en Acta de Comprobación R-078 A Nº 010274654 a fojas 1246/1247. Esta última circunstancia suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial ya vigente (ver Arts. 7 y 2537 del citado cuerpo normativo), el cual establece: “*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*”.

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma

transcripta en el párrafo anterior– en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (ut supra citado; ver considerando 6to.).

En este marco, entonces, el 30 de septiembre de 2016 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, y su vencimiento se produjo a las 24 Hs. del 30 de diciembre de 2019.

Así las cosas, habiendo sido dictada la Disposición Delegada SEATYS N°11879, de fecha 06 de noviembre de 2019, dictada por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (y notificada con posterioridad, con fechas 8, 14 y 25 de noviembre de 2019 – fojas 1389 y ss.), corresponde rechazar el planteo opuesto, lo que así declaro.

En relación con la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar sanciones, habiendo el juez administrativo receptado la declaración de la misma por las posiciones 01/2013 a 11/2013, el tratamiento de la presente queja deviene abstracto, lo que así voto.

En lo que respecta a la conformación del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, específicamente en lo relativo al coeficiente de gastos, la apelante sostiene que las regalías resultan gastos computables, Argumenta que corresponden al uso de marcas comerciales en relación a la fabricación, venta y comercialización de determinados productos, relacionadas intrínsecamente con su actividad comercial, puesto que sin dichas licencias no podría vender sus productos, lo que permite dimensionar la magnitud de la actividad desarrollada. Postula que abonó las mismas en función de las ventas realizadas y atribuyó dichos gastos, teniendo en cuenta el lugar dónde se realizaron las mismas.

Por su parte la Representación Fiscal en su responde expone que del Contrato de Licencia surge que se abona en concepto de regalías una suma fija anual.

Respecto de este tema en particular, advierto que me expedí, en tercer lugar, en la Sentencia de Sala 1 “BEIERSDORF S.A.”, de fecha 17/12/2020, Reg. N.º 2307, en los siguientes términos: “Con respecto a la consideración de los pagos realizados en concepto de regalías como gastos no computables en el armado del coeficiente único jurisdiccional, coincido con la posición sostenida por el FISCO. En ese sentido, considero apropiado comenzar recordando que los “gastos” incurridos en el desarrollo de la actividad participan en un 50% en la determinación del referido coeficiente pero es condición requerida para su inclusión en el cálculo calificar de “gastos computables”, esto es **que sean pasibles de ser identificados con cada una de las jurisdicciones que <u>los soportan</u>. Es decir, que resulten “útiles” para asignar a las mismas la base imponible del impuesto.**

Por ello, las regalías que un contribuyente paga para adquirir el derecho de uso de una marca o patente de un determinado artículo, producto o imagen -al igual que el costo de las materias primas y materiales que adquiere, los impuestos que afronta, el gasto que invierte en publicidad institucional, etc.-, **resultan, en mi criterio, no computables, ya que no son pasibles de ser identificados de manera directa con una o varias jurisdicciones, habida cuenta de que no reflejan, desde un punto de vista conceptual, la actividad desplegada en alguna de ellas en particular.**

Bajo tal entendimiento, carece de relevancia la modalidad de cálculo acordada para su pago por cuanto cualquiera sea -por unidad vendida, por unidad producida, valor fijo y sus posibles combinaciones- no se ve alterada la naturaleza de la "regalía", es decir, el concepto primario de que no es útil para medir la actividad desarrollada en cada jurisdicción.

En efecto, en el caso en tratamiento, que el monto a erogar resulte de aplicar un porcentaje al valor de venta, no conlleva a que su pago refleje o se corresponda con un gasto efectuado en la jurisdicción vendedora. Ello, por cuanto **no se trata de una erogación asimilable a los gastos efectuados para la comercialización de los productos (gastos incurridos por el ejercicio de la actividad de venta)**.

Por el contrario, se trata de **un gasto necesario para la producción o conformación del bien a comercializar,** un "costo" generalmente variable (cuyo valor se puede cuantificar de diversas maneras)**. O sea, la empresa debe gastar para adquirir el derecho a producir conforme la marca y/o utilizar una imagen en el bien a comercializar, no lo hace para ejercer o desarrollar la actividad de venta**. Ello se aprecia con claridad en el presente caso por cuanto las regalías representan el pago de derechos de autor por el uso de imágenes que se insertan en determinados productos – "Curitas".-

En otros términos entiendo que con la asignación jurisdiccional del pago por regalías en función de las ventas realizadas, se ve tergiversado el fin perseguido por el Convenio a la hora de distribuir la base imponible del gravamen entre las jurisdicciones participantes, consistente en sopesar la actividad desplegada por el contribuyente en cada una de ellas computando el gasto efectivamente realizado en las mismas.

Por otra parte, ello conlleva a que cuando la regalía es calculada en función de las unidades producidas, su monto se asigne en el 100% a la jurisdicción productora. **Resulta paradójico que una empresa obtenga dos coeficientes absolutamente distintos en virtud a si el compromiso de pago de regalías a su proveedor ha sido fijado en función de las unidades vendidas o de las unidades producidas,**

siendo que la actividad desarrollada es la misma, en ambas situaciones, en todas las jurisdicciones intervinientes -simplemente imaginemos que en un año se verifica la misma cantidad de unidades producidas que las vendidas y que el pago de la regalía se acordó en un valor fijo por cada una de ellas. El monto del gasto total será el mismo cualquiera sea la modalidad de cálculo pactada, pero el coeficiente único variará considerablemente en caso de que sea computado en su determinación, atendiendo, en un caso, al lugar de ubicación de la fábrica en la que se produce y, en el otro, a las jurisdicciones en las que se verificaron las ventas-.

Y, en tal sentido, me pregunto ¿por qué no considerar gasto computable al impuesto (o tasa) que se liquide aplicando una alícuota (o monto fijo) sobre el monto total o de cada unidad comercializada y distribuir su importe en función de las ventas realizadas en cada jurisdicción, conforme su fórmula de cálculo -por caso el Impuesto sobre los Ingresos Brutos-?, quienes elaboraron las bases del Convenio Multilateral y definieron que el gasto en impuestos no se computa ¿no lo advirtieron? ; o bien, entre innumerables ejemplos que podrían enunciarse, en caso de haberse pactado que el sueldo de un empleado que trabaja en la administración central de la empresa se ve incrementado en el mismo porcentaje en que lo hicieron las ventas ¿el gasto incurrido en ese adicional salarial se atribuye a la jurisdicción donde trabaja o se distribuye a las diversas jurisdicciones en función de las ventas realizadas en las mismas?

Así las cosas, estimo apropiado mantener el criterio sostenido en los precedentes de este Cuerpo en los que he tomado intervención, tales como: “Massalín Particulares S.A.” - Sala II, sentencia del 23 de abril de 2019 -Registro N°2789- y “Praxair Argentina S.A.” -Sala I, sentencia del 3 de septiembre de 2019 -Registro N°2210-, entre otras. En ellas se hace referencia a la existencia de los siguientes antecedentes jurisprudenciales, a saber: TFABA, in re “Massalin Particulares”, de Sala III de fecha 21 de mayo de 2013 y de Sala II, de fechas del 10 de junio de 2013 y del 11 de febrero de 2016, "Blockbuster Argentina SA" de Sala II, de fecha 11 de junio de 2013, “Nike Argentina S.R.L.”, de Sala III, de fecha 24 de noviembre de 2016, “Nestlé de Argentina S.A.”, Sala III, de fecha 5 de mayo de 2016, “Nidera S.A.” de Sala III, de fecha 26 de abril de 2018. En la misma línea argumental, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en la causa "Massalin Particulares SA c. Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal", Sentencia del 15/05/2013, por mayoría (voto de los Dres. De Santis y Milanta), señaló que *"... Considero no computable a ese efecto el costo por regalías que acredita el trámite administrativo como consecuencia de los contratos de transferencia de tecnología y explotación de patentes de invención que celebrara la actora con la empresa 'Phillip Morris Products SA'… En tal sentido, cabe aclarar que las erogaciones de la demandante, por el aludido concepto y como*

contraprestación para quien concede la franquicia o el uso de componentes de su know how, no guardan relación ninguna con su actividad económica en la jurisdicción local ni constituyen un parámetro válido para establecer su entidad. Por ello es que los desembolsos consecuentes a relaciones contractuales de transferencia de tecnología son asimilables al costo de producción y así no computables en el coeficiente de gastos...".

Finalmente y, con relación a las recientes resoluciones dictadas por los Organismos del Convenio (Resoluciones de la Comisión Plenaria N° 01/18, en autos "ADT Security Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires", del 8 de marzo de 2018, N °26/18 en autos "Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires", del 8 de noviembre de 2018, y N°6/19 en autos "Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires", del 13 de marzo de 2019) advierto que datan del año 2018, siendo que en los años previos (como el verificado en el presente expediente -2013-) se expidieron por la "no computabilidad". Otra cuestión, es que de su lectura se desprende que el argumento sustancial es que existe una relación de que a "mayor venta mayor gasto", porque éste se calcula sobre aquella, no obstante ser la regalía el pago a un tercero de un derecho de uso.

Para concluir, a los fines de facilitar la ubicación temporal de la problemática planteada y los fundamentos utilizados, efectúo una breve enumeración de las mismas.

En los siguientes casos concretos, la Comisión Arbitral y/o la Comisión Plenaria se expidieron en el sentido de que los gastos por regalías <u>no son computables</u>: "Nobleza Piccardo SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 15/2012 (18/4/2012) y C.P. 13/2013 (18/6/2013); "Cosméticos Avón SACI c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 26/2014 (18/6/2014); "Ford Motors SCA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 1/2015 (18/2/2015); "Nike Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 41/2015 (20/5/2015) y C.P. 13/2016 (16/6/2016); "SIDUS SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 24/2015 (18/3/2015); "Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 26/2016 (20/4/2016) y Res. C.P. 5/2017 (9/3/2017); "Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 44/2017 (12/7/2017); "ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.A. 21/2017 (5/4/2017).

Para ello, la Comisión Plenaria sostuvo, por caso, en su Res. 5/2017 (Cepas Argentinas) "*Que…. esta Comisión tiene dicho que <u>los gastos por regalías realizados por el franquiciado son la compensación pecuniaria por la actividad desarrollada por quien concede el "know how", pero no tienen relación con el ejercicio de la actividad económica llevada a cabo</u>, en el caso, por Cepas Argentinas, <u>de manera que no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción</u>; consecuentemente, se está en*

presencia de un "gasto no computable" a los fines de la conformación del coeficiente respectivo ("Nobleza Piccardo S. A. c/ provincia de Buenos Aires" –Resolución (C. P.) N° 13/2013– y "Nike Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires –Resolución (C. P.) N° 13/2016–, entre otros precedentes)."

Y, con posterioridad, en las siguientes resoluciones, la C.P los consideró computables asignándolos conforme las ventas realizadas: "ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.P. 1/2018 (8/3/2018) (no ratifica la Res. C.A. 21/2017); "Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires" C.P 24/2018 (no ratifica la Res. C.A. 4/2018); "Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.P 26/2018 (8/11/2018) (no ratifica la Res. C.A 44/2017); "ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires" Res. C.P. 16/2019 (12/9/2019) (no ratifica la Res. C.A. 45/2018); "Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires" Res. C.P 23/2019 (14/11/2019) -en el caso ratifica la Res. C.A. 6/2019 (13/3/19).-

Podríamos concluir, de manera genérica, que la Comisión Plenaria cambió su criterio (año 2018), haciendo hincapié en un caso bastante particular como el de la empresa ADT, para luego extenderlo a las demás sin distinción alguna.

Asimismo, la reversión del criterio por parte de la Comisión Plenaria (Res. 26/2018) en el caso de Cepas, no solo significó la no ratificación del criterio sentado por la Comisión Arbitral en la resolución apelada (C.A. 44/2017), sino también lo fue respecto de una resolución de la propia C.P (Res. 5/2017) dictada para el mismo contribuyente, para un periodo fiscal anterior.

En cuanto a los argumentos utilizados para ello destaco que en su resolución Nº 1/2018 "ADT Securiy Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires" la C.P. afirma que "*a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación*", para luego sostener que *"...observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.*").

Y, luego en la Res. 24/2018 "Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires", afirma: "... *el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. Que, en efecto, en el caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Whirlpool Argentina S.A. y su actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos. Que, por lo expuesto, en este punto corresponde revocar la resolución apelada.".* Finalmente, la C.A. se hace eco de tales fundamentos respecto del mismo contribuyente (Res. 6/2019).

Por último, no puedo dejar de poner de resalto que si bien se ha emitido la Resolución General Interpretativa Nº8/2020, la misma posee vigencia a partir del año 2020, no pudiendo aplicar sus efectos a los períodos anteriores auditados.”

En virtud de los fundamentos brindados, corresponde ratificar el criterio de la Autoridad de Aplicación sobre este punto, lo que así voto.

Igual suerte –su rechazo- corresponde asignarle a las quejas referidas a los pagos a cuenta considerados en el ajuste, sin perjuicio de las declaraciones juradas rectificativas presentadas (cuyas copias obran a fojas 26/49 y 88/111).

Tal como surge del acto en crisis, la inspección relevó la información del Sistema FIDO de Arba “Información para fiscalizadores” referida a las deducciones declaradas por la firma de marras y las cotejó con las informadas por los Agentes de Recaudación, verificando la existencia de inconsistencias entre ambas fuentes de información (conforme detalle de fojas 50/89).

A fojas 790/817 y 866/1056 se adjunta copias de la documentación que explican las discrepancias (conforme Acta de comprobación R-078 A N° 010253965 de fs. 738/739 y N° 010257988 de fs. 866/867), observándose *“…la existencia de pagos a cuenta tomados a cuenta por duplicado (fs.1082/1088), siendo que en Acta de comprobación R-078 A N° 010257988 de fs. 866/867, el contribuyente manifiesta que se tomaron por error*”.

En consecuencia, de la confrontación de la información recabada, a los fines de la conformación del ajuste, la inspección tomó las retenciones y percepciones declaradas por la empresa en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, deduciendo de las mismas las inconsistencias no justificadas ---que resultan mayores a los pagos a cuenta informados por los Agentes de Recaudación---, tal como da cuenta el papel de trabajo obrante a fojas 1174 y el Formulario R 222 de fojas 1207/1214.

Ante ello, no habiéndose agregado u ofrecido prueba que permita desvirtuar el tratamiento fiscal asignado, corresponde confirmar el acto apelado, lo que así declaro.

En punto a la sanción por omisión por la posición 12/2013, en base a lo prescripto en el art. 61 del Código Fiscal (TO 2011) es dable aclarar que de la Disposición en crisis no surge que se haya aplicado la misma, en tanto en dicho mes, se coteja la existencia de saldos a favor de la empresa exclusivamente.

En lo tocante a los demás argumentos traídos sobre este punto, los mismos devienen de abstracto tratamiento, lo que así voto.

Ahora bien, tanto del contenido del acto apelado (art. 5°) 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 por las posiciones 06/2013, 11/2013 y 12/2013, los que se deberán compensar con las diferencias determinadas a favor del Fisco, al momento de practicarse la liquidación final (conforme arts. 102 y 103 del Código Fiscal TO 2011), lo que así declaro.

Respecto de la solicitud interpuesta a través del acápite "otro sí digo" efectuada por el representante de la empresa solicitando se deje sin efecto la extensión de responsabilidad del Sr. Richard Seguin, debe mencionarse que la misma no fue articulada por el sindicado responsable solidario, el cual no ha formulado apelación por su propio derecho. Por lo expuesto, cabe recordar "*...importando la promoción de un recurso el ejercicio de un derecho, quien la promueva ha de ser titular del derecho o de un interés legítimo: debe existir a su respecto la "legitimatio ad causam activa"* (Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, T. l, pág. 640, N 234). De ello se sigue, que la firma recurrente carece de legitimación procesal para presentar agravios respecto de la solidaridad de un tercero (TFABA, Sala ll, in re "CARNES SELECCIONADAS S.A.", Sentencia del 16/8/2018, Registro 2701).

Resuelto lo que antecede, debo por último analizar los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a la Sra. Viviana Sáez 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 destaqué en mi voto para la causa "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro

Nº4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

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

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

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

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

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11,

15 y 57 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

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

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

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 1396/1416 y 1542/1548 por el Dr. Leonardo Pablo Cippittelli, como apoderado de PAREXKLAUKOL SA y de la Sra. VIVIANA SÁEZ, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 11879 dictada el 6 de noviembre de 2019 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Disponer a la Autoridad de Aplicación que practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración el saldo a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el **Considerando III** de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto

apelado respecto de la Sra. Viviana SAEZ . **4º)** 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 Angel Carlos Carballal: Comenzando con el análisis de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar en primer lugar que adhiero en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por mi Colega instructor, remitiéndome para mayor brevedad al voto expuesto en autos "INTEK S.A.", de fecha 06- 04-2021, Registro N° 4266 de la Sala lII, en relación a los fundamentos que expusiera para considerar a las "regalías" del tipo de las aquí analizadas, como gastos no computables a los efectos de la determinación del coeficiente de gastos, conforme lo normado por el artículo 3° del Convenio Multilateral (conclusión que comparto).

En cuanto al tratamiento de la responsabilidad solidaria declarada sobre la Sra. Viviana Sáez, coincido con dejarla sin efecto, tal como lo sostuve en autos "DISTRIBUCION MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III, en tanto no existe elemento probatorio alguno en autos que la vincule con la administración efectiva de la empresa en materia impositiva.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 1396/1416 y 1542/1548 por el Dr. Leonardo Pablo Cippittelli, como apoderado de PAREXKLAUKOL SA y de la Sra. VIVIANA SÁEZ, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 11879 dictada el 6 de noviembre de 2019 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Disponer a la Autoridad de Aplicación que practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración el saldo a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el Considerando III de la presente. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto apelado, solo en relación a la Sra. Viviana SAEZ, en su carácter de Director Titular de la firma. 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 Jorge Saverio Matinata: Por los fundamentos expuestos, adhiero a lo resuelto por los señores Vocales preopinantes.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 1396/1416 y 1542/1548 por el Dr. Leonardo Pablo Cippittelli, como apoderado de PAREXKLAUKOL SA y de la Sra. VIVIANA SÁEZ, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 11879 dictada el 6 de noviembre de 2019 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Disponer a la Autoridad de Aplicación que practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración el saldo a

favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el **Considerando III** de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto apelado respecto de la Sra. Viviana SAEZ . **4°)** 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: 2025.02.19 15:08:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.02.20 10:22:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MATINATA Jorge Saverio
Date: 2025.02.20 11:35:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2025.02.20 12:00:36 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.02.20 12:00:38 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2025-06057742-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 20 de Febrero de 2025

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-198821/15 "PAREXKLAUKOL S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-06056560-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° 3611 .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.02.20 12:03:09 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.02.20 12:03:10 -03'00'