



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-48047778-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 21 de Noviembre de 2023

Referencia: H. KOCH Y CIA S.A. - 2360-0412382/12

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0412382-2012 caratulado "H. KOCH Y CIA S.A."

Y RESULTANDO: Que a fojas 902/937, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dictó la Disposición Delegada SEATyS N° 4113, de fecha 15 de diciembre de 2017, mediante la cual determinó las obligaciones fiscales de la firma H. KOCH Y CIA S.A. (CUIT 30-52917879-0) correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el período fiscal 2011 (enero a diciembre), ante el ejercicio de las actividades "venta al por mayor de papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería" (Código NAIIB 513220). "venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos de papel y cartón (Código NAIIB 514920), "servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749909) "servicios de almacenamiento y depósito" (Código NAIIB 632000) y "Servicios de Crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892).

En su artículo 6°, estableció diferencias adeudas al Fisco provincial por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones ochocientos sesenta y cinco mil doscientos noventa y cinco con 90/100 (\$2.865.295,90), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N.º 10.397 -T.O. 2011- y modificatorias). Mediante el artículo 7° aplicó una multa por Omisión, equivalente al quince por ciento (15%) del monto dejado de abonar, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 primer párrafo del citado código.

Finalmente estableció que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2, 24 y 63 del Código citado, resultan responsables solidarios e ilimitados los Sres. Alberto Jorge Koch, Inés Paramidani de Koch y Eduardo Jorge Vázquez.

Contra dicho acto, se presentan a fojas 1/6 del Alcance 6 que obra agregado como fojas 941, los Señores Alberto Jorge Koch e Inés Piramidani, ambos por sus propios derechos y con el patrocinio

letrado del Dr. Mario Enrique Althabe, a fojas 1/13 del Alcance 7 que corre como fojas 943 el citado letrado en representación de la firma "H. Koch y Cia S.A." y a fojas 1/6 del Alcance 8 que luce a fojas 945 el Sr. Eduardo Jorge Vázquez por su propio derecho con el patrocinio letrado del mencionado profesional, interponiendo todos ellos recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal.

A fojas 953, se elevaron las actuaciones a esta instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 958 se hace saber que la presente causa ha sido adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, radicándose en la Sala 3ra.

A fojas 965 se dispuso el traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 968/980 luce agregado el escrito de réplica.

A fojas 1 del Alcance N° 9 de fojas 985, se presenta el Dr. Mario Enrique Althabe solicitando vista de las actuaciones y a fojas 986, pidiendo una pronta resolución de la causa. Advierte sobre la existencia de pronunciamientos de este Tribunal sobre la situación fiscal de la firma de autos.

Que a fojas 988, se hace saber la integración definitiva de la Sala: Dr. Angel C. Carballal como Vocal subrogante de la Vocalía 7ma. (Ac. Ext. 100/22), Cr Rodolfo C. Crespi (87/17) y la Dra. Irma Gladys Ñancuñil en carácter de conjueza (Ac. Ord. 59/22, Ac. Ext. 102/22 y Acta N° 10). Asimismo, se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal, se provee el ofrecimiento probatorio y se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- A) En los recursos incoados por los Sres. Alberto Jorge Koch e Inés Piramidami (a fojas 1/6 del Alcance N° 6 que obra agregado como fojas 941) y por el Sr. Eduardo Jorge Vázquez (a fojas 1/6 del Alcance N° 8 que corre a fojas 945), alegan que no es posible atribuirle responsabilidad solidaria por el solo hecho de pertenecer al cuerpo de decisión societaria. Añaden que esto fue descalificado por la SCBA en el fallo "Raso Francisco Sucesión y otros s/ Apremio", por lo que necesariamente la responsabilidad debe basarse en la conducta personal del imputado frente al crédito no ingresado al Fisco.

Apuntan que la parte resolutive se limita a invocar el "carácter de director", realizando una imputación genérica y objetiva. Ello, alegan, imposibilita la defensa.

Refieren que el acto apunta que no se ha demostrado que se hayan solicitado los fondos necesarios para el pago del impuesto y la negativa del contribuyente que haga procedente la exclusión. Refieren que se trata de una interpretación normativa errónea. Afirma que ningún miembro del órgano colegiado puede, a título individual, pedir fondos para pagar impuestos de la sociedad, y que además la sociedad como ente ideal es imposible que acuerde o deniegue tales fondos, simplemente los encauza a través de sus mecanismos especializados (sector impositivo y contable).

B) En el recurso de apelación incoado por el Dr. Mario Enrique Althabe en representación de la firma de autos, se alega en primer lugar que las obligaciones están prescriptas de acuerdo a la legislación de fondo y hasta por las normas del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires. Agrega que más allá que la legislación local adopta el plazo de la legislación nacional, fija de manera distinta el cómputo del término, lo que ha sido descalificado por la Corte Suprema de la Nación.

Respecto al ajuste efectuado por la Agencia de Recaudación, alega que la inspección desconoce el carácter industrial de la actividad que desarrolla la empresa, en especial la referida al “proceso de bobinas a hojas”, siendo éste imprescindible para que la industria gráfica utilice el papel en las impresiones y la producción de cajas y otros elementos puedan realizarse, ello en tanto en su estado preexistente (bobinas) el material es inutilizable. Realiza una descripción de la actividad y concluye que no se trata de un simple fraccionamiento como sostiene el acto en apelación.

Cita la ley 11.459 y apunta que su artículo 2° toma tres parámetros a efectos de entender que un establecimiento es industrial: a) la existencia de un proceso, esto es, actos concatenados orientados a la obtención de un producto; b) la finalidad de conservar, reparar o transformar la calidad o cantidad de un material (“materia prima”) y c) la utilización de “métodos industriales”. Añade que la “transformación” comprende tanto a la forma como a la esencia de la materia y que los cambios pueden ser cualitativos y cuantitativos. Por ello, entiende que la materia procesada (papel) no se altera en su esencia pero si sufre cambios en su forma y cantidad por lo que se trata de una actividad industrial. Agrega que se emplean “métodos industriales” tanto por la existencia de máquinas y equipos” como por organizar el trabajo técnicamente y debido a la escala de producción de la empresa.

Cita Dictámenes de la Dirección Técnica Tributaria, de la entonces Dirección Provincial de Rentas.

Remarca que es insólito que el acto apelado reduzca la actividad de la empresa al “fraccionamiento” y “acondicionamiento para la venta” del papel, en tanto, insiste, es suficiente con que cambie su forma y destino para el que se utiliza el bien, siempre que medie un método industrial.

Como otro punto de agravio, sostiene que la venta del material de rezago, es parte de los ingresos producidos por la misma actividad industrial, y siendo ésta una actividad complementaria debe seguir la suerte de la principal.

En atención a las diferencias por “intereses”, refiere la parte apelante que respondían a “préstamos al personal”, tomando el ajuste practicado tales diferencias como “actividad financiera” tratando tales ingresos como ingresos gravados. Explica que era una compensación de los costos que tenía la empresa, por el dinero prestado a ciertos empleados, no siendo estas operaciones de carácter habitual. Agrega que al efectuarse el préstamo, la empresa no realizaba una actividad con “finalidad de lucro”.

En orden al cómputo de las retenciones y percepciones explica que no fueron excesivos. Para ello, alega, ofreció las pruebas pertinentes las que fueron rechazadas por la fiscalización.

Apunta que la determinación cambia el coeficiente único de Convenio Multilateral, atribuyendo a

Provincia de Buenos Aires ingresos correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a la Provincia de Santa Fe y expone que el criterio adoptado por la empresa fue el del “destino de la mercadería”, lo que condice con el criterio de la Comisión Arbitral.

En orden a los ingresos atribuidos a la provincia de Santa Fe, alega que las ventas realizadas mediante viajantes y agentes de ventas deben atribuirse al lugar donde se levanta el pedido, ya que se devenga el ingreso en ese lugar (en el caso Santa Fe) y se arriba a igual resultado si se considera “el destino de la mercadería vendida”.

Se agravia de la multa aplicada y solicita se aplique la figura del error excusable.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial técnica y contable.

II.- A su turno, la Representación Fiscal en oportunidad de contestar el traslado que le fuera oportunamente realizado, luego de reseñar los antecedentes del caso, comienza contestando los agravios esgrimidos por la firma. En primer lugar y en lo que respecta a la prescripción opuesta, refiere que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional, por lo que los estados provinciales han previsto el instituto en sus ordenamientos locales. Ello, aclara, no se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución nacional. Cita jurisprudencia.

Afirma que devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esta Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual.

En consecuencia, en autos la prescripción comenzó el 1° de enero de 2013 para el períodos 2012, habiéndose notificado el acto determinativo en el domicilio constituido de la firma en fecha 20 de diciembre de 2017 y se encuentra suspendido hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de los cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

En atención al agravio relativo al carácter industrial de la actividad, recuerda que su criterio encuentra sustento en antecedentes de la Autoridad de Aplicación. No obstante se remite a lo consignado a fojas 909 y siguientes de donde surge que las actuaciones fueron abiertas a prueba, ratificando el juez administrativo el ajuste practicado.

En lo atinente a la venta de rezagos, expone que la actividad accesoria debe seguir la suerte de la principal cuando exista vinculación directa entre ambas que haga que una sea la consecuencia de la otra. Respecto de la queja relacionada con el ajuste por intereses originados en préstamos al personal, alega que se trata de una mera disconformidad, siendo su argumento endeble y carente de elementos que le brinden sustento y sin ofrecer prueba que desvirtúe el criterio adoptado por la Agencia.

En orden al cómputo de retenciones y percepciones reitera lo expuesto por el juez administrativo en el acto aquí atacado. Añade que si el contribuyente pretendía demostrar la improcedencia del ajuste utilizado debió aportar las pruebas que avalan sus dichos.

En relación a los agravio referidos a la atribución de los ingresos, la controversia se centra en ciertas operaciones que el contribuyente asignó a las jurisdicciones de Ciudad Autónoma de Buenos Aires y Santa Fe, reitera lo expuesto por el juez administrativo a fojas 905 vta, y recuerda que las actuaciones se abrieron a prueba, designándose a un agente de esta Agencia a fin de analizar el Informe producido por el perito contador. Resalta la contradicción en que incurre la firma en tanto refiere haber utilizado el criterio del "lugar de destino de la mercadería vendida", distinto a lo que expuso en la nota aportada oportunamente (fojas 377/378).

Asimismo advierte la existencia de operaciones que fueron asignadas por la firma a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, desconociendo el lugar de entrega/destino final de los bienes en la Provincia de Buenos Aires, conforme surge de los remitos. En relación a entregas acaecidas en "expresos" sitios de CABA, fueron ajustados por la inspección actuante y asignados a provincia de Buenos Aires. Agrega que dicho domicilio no se corresponde con ningún domicilio del cliente (fojas 679). Y coincidiendo con el criterio sostenido por el contribuyente plasmado en nota de fojas 377/378 se consideró venta en planta, conforme jurisprudencia de los Organismos de Aplicación. Añade que la firma no ha ofrecido ni aportado prueba hábil que conmueva el criterio seguido por el Fisco. Cita jurisprudencia.

Afirma que en autos se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributo, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Agrega que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Añade que la firma no ha probado su imposibilidad de cumplimiento de la obligación, ni error alguno.

Respecto de los planteos realizados por los responsables solidarios refiere que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal reconocen que se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos del impuesto, por su especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Alega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad, siendo que, la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables.

Destaca la improcedencia de la aplicación de las normas nacionales en materia tributaria.

Añade que no se trata de una obligación subsidiaria, ni posee beneficio de excusión.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 4113/2017 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a

los agravios introducidos por la firma.

1) En primer término y en lo que respecta a la prescripción invocada, suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte. La apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, cabe comenzar mencionando que me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253). Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como. originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y ctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *"El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción..."*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los

Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC) sí como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1º de agosto de 2015): *"...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración - resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal..."* (CS en

causa Volkswagen" ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *"...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores -inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 493 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos "sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)..."*.

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina "Filcrosa", a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado. Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa "Ullate" en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *"...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso..."*. (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de

“períodos” (no se menciona la palabra “anticipos”) y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en “Ullate” una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

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

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que *“la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable”* (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que, el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que *“la acción puede ser ejercida”* (conf. Fallos: 308:110 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires; *“...Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”*. Citando a Planiol dice: *“La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado, en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado, lo que sería tan injusto como absurdo”* (Argañarás, Manuel J. *“La prescripción extintiva”*, pág. 50)...” (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011).

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

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al

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

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

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal — radicación de vehículos", fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada). En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la Obligación*".

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta se deberá presentar una "*...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...*" de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 4 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2011. La declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – tuvo vencimiento para su presentación el 29 de junio de 2012 (Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera vencido el día 29 de junio de 2017.

Sin embargo, según constancias de fs. 720/721 y 739/740, con fecha 20 de febrero de 2014, se notificó

al contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año —fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de *obiter dictum* esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para el período 2011, transcurridos 1 año y 8 meses de prescripción, el 20 de febrero de 2014 se suspende hasta el 20 de febrero 2015, retomando el cómputo pertinente que se extiende hasta el 29 de junio de 2018.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición N° 4113/2017, de fecha 15/12/2017, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada los días 15 y 20 de diciembre de 2017, conforme surge de las constancias de fojas 938/939 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento, opuestos el 14 de febrero de 2018 (fojas 6 del alcance de fojas 941, fojas 13 del alcance de fojas 943 y fojas 6 del alcance de fojas 945).

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

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en este caso uno de los elementos indispensables para la

prescripción: la inacción del acreedor.

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

Disímil solución he de adoptar con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión de impuesto constatada en el mismo período fiscal, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2012 y feneciendo con anterioridad al dictado del acto sancionatorio, luego de transcurridos los 180 días de suspensión logrados por la Disposición de Inicio del Procedimiento (artículo 161 CF) y sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción posterior, correspondiendo declararla prescripta; lo que así también Voto.

En tal sentido, cabe aclarar que encontrando fundamento suficiente para verificar el vencimiento del plazo quinquenal previsto por el Código Fiscal, entiendo inoficioso analizar la cuestión a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (del 07/03/2023, "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar"), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

2) Corresponde seguidamente abordar la discrepancia surgida en torno al carácter de la actividad que desarrolla la firma de autos. Se aclara que en el punto no existe discusión alguna en torno a la actividad que ejerce la firma, sino sobre el tratamiento fiscal que debe otorgarse a la misma.

Así, la Autoridad de Aplicación entiende que la empresa encuadró erróneamente (como industrial) los ingresos declarados en la actividad "Fabricación de papel y cartón ondulado y de envases" (Código NAIIB 210200), en tanto para que haya actividad industrial debe haber transformación en el proceso productivo, lo cual -considera- no se verifica en las presentes actuaciones, en concordancia con los conceptos vertidos en los Informes N° 66/90 y 77/04 de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral, debiendo en consecuencia encuadrar su actividad en la de "Venta al por mayor de papel, cartón, materiales de embalaje y artículos de librería" (Código NAIIB 513220).

Disímil es la postura de la parte apelante quien justifica la corrección del encuadre alegando que el "proceso de bobinas a hojas" es imprescindible para que la industria gráfica utilice el papel en distintos usos, en tanto en su estado preexistente el materia es inutilizable.

Sobre la cuestión recuerdo, tal como lo denuncia la parte en su presentación de fs. 986/987, que este Tribunal ha tenido oportunidad de pronunciarse sobre la temática debatida en dos antecedentes vinculados a la firma de autos (Sentencias del 22/12/2017; Registro 3933 de la Sala III y del 11/10/2018, Registro 2726 de la Sala II). Adelanto que coincido con el criterio adoptado en sendos precedentes, por las consideraciones que seguidamente expondré.

Observo en primer término que la firma, a requerimiento de la fiscalización, describió las actividades realizadas en los períodos fiscalizados en los siguientes términos: "1. La empresa H. KOCH Y CIA S.A.

realiza dos tipos de actividades: La comercial, que vende papeles y cartulinas estucadas para envases en el mismo estado en que los recibe, y la industrial, en la que realiza el último proceso de la fabricación de la cartulina, cortar el producto de bobinas a hojas, en formatos acordes a la necesidad de los procesos industriales siguientes, o sea los fabricantes de envases y estuches de cartulina. En todo caso, no son productos para consumidores finales sino materia prima para la industria gráfica y afines, que mayormente lo utiliza en hojas. 2. Para realizar este proceso del punto 1, la empresa dispone de tres máquinas cortadoras de bobinas a hoja, automatizadas y de alta capacidad y volúmenes de producción, operadas por personal afiliado a la Federación de Obreros y Empleados de la Industrial del Papel, Cartón y Químicos...". (fojas 377).

A fojas 414/415 obra agregado Formulario R-078 A, Acta de Comprobación N° 010186153, donde el agente actuante procedió a realizar una inspección ocular del establecimiento y observa la existencia de un sector de recepción de materia prima (bobinas de cartulina), almacenado de materia prima, y otros sectores identificados de acuerdo al ancho y gramaje de materia prima, luego se observa un sector de corte en el que hay tres máquinas denominadas hojeador y cortador y de allí pasa a productos terminados, sector en el que se pueden observar palets de hojas de cartulina de distintos tamaños y gramaje de acuerdo a requerimientos del cliente y por último un sector de expedición para la carga de camiones sumado a otro sector de oficinas administrativas.

A fojas 838 se verifica que la fiscalización resolvió la producción de una medida para mejor proveer, de conformidad al artículo 113 del Código Fiscal, y dispuso la realización de la pericial técnica, contable y prueba informativa.

A fojas 862/864 obra agregado el informe pericial presentado por el Ingeniero mecánico designado en las actuaciones, quien habiendo analizado antecedentes documentales e inspeccionado las instalaciones de la planta ubicada en la calle Juan B. Alberdi 5150 de la localidad de Caseros, provincia de Buenos Aires procedió a describir las actividades que realiza la fiscalizada desde la pulpa de papel para la producción de bobinas hasta lograr el producto de consumo final cual es el envase impreso y terminado listo para su uso en los siguientes términos: "Fábrica de cartulinas en bobinas: El proceso de fabricación de la cartulina encapada se inicia con la mezcla y disolución en agua de las materias primas..." (...) "Una vez desintegrada la materia prima en el agua se procede a su limpieza y adecuación de las fibras para pasar al proceso siguiente que es la formación de la hoja. Posteriormente, y siempre dentro de la misma máquina la hoja es pintada superficialmente con varias capas de pintura. En este punto la cartulina ya se encuentra terminada y es bobinada en el final de la máquina de papel". Y agrega que este proceso de fabricación intermedio finaliza con el fraccionamiento de estas bobinas madre en bobinas mas pequeñas en función de los requerimientos de cada cliente.

"Fábrica de cartulina en pliegos: El proceso que aquí se desarrolla consiste en tomar las bobinas recibidas de la fábrica de cartulina y proceder a su adecuación para transformarla en un producto que tenga las características técnicas compatibles con los requerimientos del siguiente proceso fabril, la fábrica de envases. La cartulina recibida de la fábrica de cartulinas, al entrar en forma de bobinas, tiene algunas particularidades que deben ser modificadas para su posterior utilización. Para cumplir con este

objetivo la fábrica de pliegos utiliza la máquina específica mediante rodillos que, entre otras, realiza las siguientes tareas fundamentales: Enderezado ... Alisado ... Limpieza de la superficie y extracción de polvo ... Corte a medida...”.

“Fábrica de envases de cartulina: Aquí los pliegos recibidos del proceso fabril anterior pasan por varias transformaciones cortas para finalmente convertirse en envases de diferentes tipos y dimensiones. Este proceso productivo puede resumirse en las siguientes etapas: impresión ... troquelado ... plegado y pegado”

Seguidamente se refirió a la “...adecuada relación entre los procesos industriales antes descriptos y el código 210200 del Nomenclador” y sobre el punto expresó que “Resultará claro que dicha posición comprende los tres procesos industriales descriptos en el punto A) que van desde el ingreso del insumo para la fabricación de la pulpa de papel hasta la salida como envase terminados.

Concluye refiriendo que los productos finales que salen de la planta no se destinan al consumidor final ni lo pueden ser, solo son destinados a ser insumos de procesos que siguen en otra planta industrial. Así, ingresan como insumo las bobinas producidas por la fábrica de Cartulinas en bobinas, se procesan y dan como producto final dos *items* tales como son los pliegos destinados a ser procesados en la imprenta y un rezago que es comercializado como insumo de la pulpa para reiniciar su proceso en la fabricación de cartulina. Para realizar los procesos se dispone en la planta industrial de un sector exclusivo en la nave, según puede verse en el plano de planta general que se adjuntara oportunamente, donde se encuentran las máquinas. A estas tres máquinas cortadoras ingresan bobinas y salen pliegos, son automatizadas y de alta capacidad y volúmenes de producción.

Habiendo compulsado las actuaciones cabe recordar que a efectos de dilucidar si una determinada actividad reviste carácter industrial o comercial, debe estarse a las normas que regulan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto ellas contienen definiciones en la materia.

En particular, debe tenerse en cuenta que para establecer las alícuotas aplicables al gravamen en cuestión para el período ajustado, el ordenamiento local se sirve del nomenclador de actividades conocido como “NAIIB '99”, al que remiten las diversas leyes impositivas sancionadas año tras año. Dicho sistema de clasificación fue oportunamente aprobado por la Disposición Normativa Serie “B” N° 31/99, en virtud de la autorización otorgada por el art. 15 de la Ley 12.233 para utilizar la Revisión III de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme -C.I.I.U.-, siendo las correspondientes notas explicativas incorporadas, a su turno, por la Disposición Normativa Serie “B” N° 36/99.-

Son estas últimas las que consideran, al sentar los lineamientos generales aplicables a la categoría “D”, que “se entiende por industria manufacturera la transformación física y/o química de materiales y componentes en productos nuevos, ya sea que el trabajo se efectúe con máquinas o a mano, en la fábrica o en el domicilio, o que los productos se vendan al por mayor o al por menor”.

En contrapartida, al establecer los lineamientos aplicables a la categoría “G”, se considera que “hay comercio cuando hay compra y reventa sin previa transformación de productos nuevos y usados”. Sin

embargo, "existen muchos procesos que se encuentran en la frontera entre el comercio y las actividades... manufactureras... El criterio es incluir en comercio a todos aquellos procesos ligados a la posterior comercialización del producto y que no modifican sustantivamente sus características".

Desde tal óptica, considero que asiste razón a la contribuyente cuando sostiene que la actividad sujeta a discusión ostenta carácter industrial, en tanto se trata de un proceso de elaboración que obtiene como resultado un bien económico que por su finalidad se diferencia de las partes que lo componen, otorgando al bien producto de dicho proceso, una naturaleza o identidad distinta a la de sus partes componentes. En igual sentido me expedí en autos "EMBALFLEJ S.A.", sentencia de esta Sala, de fecha 25 de febrero de 2021, registrada bajo el número 4245; lo que así voto.

3) Idéntica suerte debe seguir -a mi criterio- lo relativo al tratamiento de los rezagos. La postura del Fisco, con la que discrepo, se ciñe al carácter comercial propiciada a la actividad principal de la firma la que determina que la venta de los desperdicios o rezagos deba ser considerada de igual naturaleza, postura que se desvanece por simple derivación de la conclusión arribada en el presente en torno a esta última.

Tal como me expedí como vocal instructor en autos "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F." de Sala I, del 23/11/2017, con Registro N° 2098, la jurisprudencia administrativa de la Agencia de Recaudación plantea de manera detallada el análisis y conceptualización de una "actividad complementaria" en los términos del artículo 219 del Código Fiscal y el alcance que otorga esta norma el tratamiento fiscal para la misma: *"...El artículo 219 del Código Fiscal T.O. 2011, en lo que 'aquí interesa (último párrafo) dispone: Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal...estarán sujetos a la alícuota que, para aquella, contemple la Ley Impositiva'. Habida cuenta de que la norma no aporta una definición de 'actividad complementaria', se toma necesario precisar el alcance de tal concepto. Al respecto, puede decirse que el carácter complementario de una actividad respecto de otra 'principal', implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda, Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal. Ello así, lo que establece el citado artículo 219 del Código Fiscal T.O. 2011, adquiere sentido cuando se visualiza que los ingresos declarados tienen o reconocen un origen en común, se suman y tributan a la alícuota fijada para la actividad principal, facilitando ello, además, la liquidación impositiva. Por el contrario, si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas, por resultar una actividad 'secundaria' y no complementaria de la tipificada como principal...debe señalarse que el término 'complementario' utilizado por la normativa fiscal no sólo implica la dependencia de una actividad para con otra sino, además, una integración o perfeccionamiento (en el sentido de mejora) de la actividad principal, cuando se realiza con aquella que la complementa. Así, justamente, es como lo define el Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición): 'Que sirve para completar o perfeccionar algo'. Las características expuestas se manifiestan presentes en pronunciamientos, tanto de esta Autoridad de*

Aplicación como del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires...Además, en general, ambas se desarrollan con cierta simultaneidad. Es de hacer notar que el concepto tratado también encuentra recepción en definiciones del Nomenclador de Actividades para el impuesto sobre los ingresos Brutos (NAIIBB-99), en el cual al contribuyente debe encuadrar su actividad a efectos de determinar, luego, la alícuota fijada en las leyes impositivas anuales. En efecto, se verifica la existencia de actividades que se encuentran subsumidas en otras a las que se las asigna al carácter de principal. Así el nomenclador agrupa las actividades económicas conforme su origen y cuando se está en presencia de una cuya existencia solo se justifica a partir de otra —principal—, se debe estar a esta última. Es en tales términos que se puede calificar a aquellas actividades como 'complementarias'... 2. Tratamiento fiscal aplicable a la actividad complementaria. Como se adelantara, el mencionado artículo 219 del Código Fiscal TO. 2011 ya transcripto, dispone aplicar la misma alícuota a la actividad complementaria, restando dilucidar entonces el tratamiento que corresponde brindar a otros aspectos que hacen a la liquidación e ingreso del impuesto. En concordancia con la interpretación realizada del concepto de 'actividad complementaria', es dable entender que el ordenamiento fiscal propicia un tratamiento en conjunto con la actividad principal, por considerar que los ingresos finalmente percibidos son, en definitiva, derivados del ejercicio de esta última. En el Informe N° 06/02, esta Autoridad de Aplicación se expidió en tal sentido al definir que la actividad de instalación merecía el mismo 'tratamiento tributario' que la actividad principal de fabricación —exenta del pago del impuesto—, por ser complementaria de esta última. Hasta aquí, y conforme al criterio del organismo en anteriores pronunciamientos, el 'tratamiento en conjunto' debe realizarse respecto de la alícuota y de aquellas otras cuestiones tales como exención o supuestos de no sujeción, de la actividad principal. Ahora bien, entendemos que debe dejarse al margen de las conclusiones precedentemente arribada, lo concerniente al cálculo de las bases imponibles. Ello en razón de que la legislación tributaria contempla pautas específicas para la determinación de los ingresos que corresponde atribuir a cada actividad, que responden a las particularidades propias y a la noción de 'retribución por el ejercicio' de la misma...". (Informe ARBA N° 026/2012).

Detallado cual es el criterio fiscal imperante sobre la materia, contrario al dispuesto por el juez administrativo en autos, debo advertir que mantengo dudas respecto al significado tan amplio que se le otorga a la frase "...estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la Ley Impositiva...", contenida en el mencionado artículo 219 del Código Fiscal. Sin embargo, tales inquietudes no llegan a conmover la convicción del erróneo tratamiento otorgado por el juez administrativo en el ajuste de autos.

Cabe recordar que el interrogante principal que analizamos ha recibido tratamiento y respuesta también por parte de este Cuerpo analizando la situación fiscal de la firma de autos para los períodos fiscales 2007 y 2008: "...Idéntica decisión -adversa a la pretensión del Fisco- ha de correr el restante agravio referido al tratamiento (comercial) dispensado por la 'Administración a la venta de rezagos. Ello así, en tanto se aprecia que, siendo el eje central del argumento fiscal (ver foja 1332vta.) establecer que los ingresos obtenidos de la enajenación de tales bienes "sigue la suerte de la naturaleza de la actividad principal", su postura se desvanece por simple derivación de la conclusión arribada en el presente en

torno a esta última. Sin perjuicio de ello, debo señalar que la situación planteada se asemeja a la tratada y resuelta por la Sala en "Aluplata SA" del 26/5/2011, en cuya oportunidad adherí a lo expresado por la Dra. Cenicerós, agregando -a mayor abundamiento- que "el nudo del debate no difiere de aquel originado frente a la actividad frigorífica por la "venta de subproductos derivados de la faena" — denominado recupero-, en cuyo caso esta Sala ha decidido que la misma reviste idéntico carácter (industrial) en autos "Frigorífico La Colorada S.A.", del 6/3/08, "Frigorífico Regional Las Heras S.A.", del 8/7/2010 y "Frimsa S.A", del 23/3/2010, esta por allanamiento formulado por la Representación Fiscal"... (del Voto del Dr. Lapine en antecedente citado del 11/10/2018, Registro 2726). En autos "Aluplata SA", Sentencia del 26 de mayo de 2011, Registro N° 1424, puntualmente en el voto de la Dra. Laura Cenicerós, se expuso: "...considero, que la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en sí misma.... se advierte que es verdadera la afirmación de que toda actividad industrial trae aparejado un proceso de transformación, o que el mero fraccionamiento no puede ser considerado como actividad de ese tipo. Pero ambas verdades no son aplicables en la especie para resolver la cuestión. Ello es así porque la firma, no compra aluminio y plástico, lo fracciona o divide, y luego lo vende en partes... ALUPLATA fábrica latas y tapas de plástico, y los rezagos de ambos materiales constituyen un "SUBPRODUCTO" de ese proceso de fabricación, tal como lo expone también la contribuyente. A mayor abundamiento, los recortes de aluminio no existirían para la venta como meros rezagos, si antes no se efectuara el proceso industrial relativo al recorte de las láminas de aluminio, materia prima necesaria para la fabricación de las latas...El nacimiento de esos objetos en sí mismos, los recortes o restos, resultan del final de un proceso integral, y quedan después de haber consumido o trabajado la materia prima. Pero a su vez, al tener un valor económico, dan lugar a su venta, y a posterior pueden integrar incluso otros procesos industriales o artesanales. Por ello no los podemos desvincular de la actividad industrial, su existencia es inherente a la misma. No existiría una sin la otra...Por lo expuesto, cabe concluir que los ingresos por la venta de scrap de aluminio y polipropileno tienen íntima vinculación con la actividad principal y no corresponden al ejercicio de una actividad independiente por parte del contribuyente, sino a un ingreso proveniente de un rubro complementario a su actividad de fabricación de latas y tapas, razón por la cual no se ajusta a derecho el ajuste practicado por la Autoridad de Aplicación..."

De acuerdo a todo lo expuesto, y tal como lo resolví en el precedente citado, corresponde hacer lugar al agravio interpuesto por la firma recurrente, lo que así voto.

4) Corresponde seguidamente dar tratamiento al agravio vinculado a las diferencias determinadas por los "intereses". Sobre el punto, la parte apelante alega que tales conceptos se deben a "préstamos personales" que le otorgaba a ciertos empleados, no siendo estas operaciones de carácter habitual, ni tenía "finalidad de lucro" a diferencia del criterio adoptado por el Fisco quien concluyó que la referida actividad es lucrativa, por ser la contribuyente una sociedad comercial constituida como sociedad anónima, razón por la cual tales ingresos deben tributar bajo la actividad "servicios de crédito".

Detallada así la cuestión, observo que la firma apelante se ha limitado en esta instancia a reiterar las

defensas introducidas en el descargo, sin aportar mayores elementos que me permitan adoptar un criterio diferente al de la fiscalización y el juez administrativo actuante. Más precisamente no logra acreditar la falta de habitualidad y de finalidad de lucro de la supuesta actividad, más allá de la evidente onerosidad. Observo por el contrario que durante todo el período fiscal ajustado la fiscalizada recibió ingresos lo que confirma la existencia los referidos extremos, razón por la cual, considero corresponde confirmar el criterio fiscal, lo que así voto.

5) Respecto al agravio vinculado con el coeficiente único de Convenio Multilateral, el apelante impugna el criterio fiscal de atribuir a Provincia de Buenos Aires ingresos correspondientes a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y a la Provincia de Santa Fe.

Surge de las actuaciones que el ajuste que realiza la Agencia de Recaudación es efectuada de conformidad al "lugar de entrega" de la mercadería. De allí que tal como se verifica de los papeles de trabajo obrantes a fojas 679 y del procedimiento descripto en el acto apelado a fojas 905vta., el ajuste surge como consecuencia del relevamiento de los remitos aportados por el contribuyente (fojas 569/571, 577/580, 585/586), donde se observó que con respecto a clientes asignados a Capital Federal, el mismo declara los ingresos según el domicilio del adquirente mientras que del relevamiento de los remitos se verifica que la entrega se realizó en la provincia de Buenos Aires.

En primer lugar y respecto del ajuste efectuado a los ingresos declarados a C.A.B.A., concluyo que en esta instancia el apelante no logra desvirtuar lo verificado por el Fisco. Esto es, no especifica qué clientes de los impugnados no se condicen con la información relevada de los remitos por parte del fiscalizador, donde el inspector tuvo en cuenta la nota aportada por el apelante a fojas 377/378 donde él mismo manifiesta que el criterio de asignar los ingresos es el domicilio y lugar de entrega del cliente. Con lo cual, esta porción del ajuste no ha sido desvirtuada con prueba útil por la parte recurrente.

Ahora bien, con respecto a los ingresos asignados a la jurisdicción de Santa Fe la Autoridad de Aplicación motiva su ajuste en que la Fiscalización observó facturas en que el flete está a cargo del comprador y en los remitos el lugar de entrega es el domicilio del expreso sito en Capital Federal, procediendo el Fisco a asignar dichos ingresos a la provincia de Buenos Aires ya que no corresponde a un domicilio del cliente.

En este punto el apelante alega que las ventas a Santa Fe son realizadas mediante viajantes y agentes de ventas y deben atribuirse al lugar donde se levanta el pedido, ya que se devenga el ingreso en ese lugar. Al respecto durante el procedimiento se abrió la causa a prueba a efectos de verificar si efectivamente son ventas efectuadas por comisionistas a empresas de dicha jurisdicción.

Del informe pericial obrante a fs 869/873, el perito contador interviniente manifiesta: "Se verificó según los papeles de trabajo del Convenio Multilateral, Libros de Sueldo y recibos de sueldo suministrados por la empresa, la existencia del pago de comisiones por ventas a Federico Koch, las cuales fueron asignadas a la Provincia de Buenos Aires para el cálculo del coeficiente. Así también se identificaron comprobantes de gastos de hoteles y refrigerios hechos en Santa Fe y Córdoba por dicho vendedor,

también asignados a la Provincia de Buenos Aires”.

Particularmente en este punto tengo en cuenta que la Comisión Arbitral se expidió mediante las Resoluciones CA N° 55/2015 y N° 32/2018 en casos concretos presentados por la firma apelante, donde se resolvió: *“Que de dicha documentación surge que la empresa ha tenido gastos soportados en la Provincia de Santa Fe, por lo que se entiende que la recurrente tiene en dicha provincia el sustento territorial que habilita a que dicha jurisdicción participe en la atribución de sus ingresos...Que estando verificado el sustento territorial, esta Comisión considera que la atribución de ingresos debe comprender a la Provincia de Santa Fe puesto que es el lugar de donde provienen, respetando así el criterio de asignación que ha empleado el contribuyente”*. *“Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en el criterio de atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de H. Koch y Cia. S.A. con clientes radicados en las provincias de Santa Fe y Córdoba; Que no está controvertido en autos que H. Koch y Cia. S.A. tiene sustento territorial en las provincias de Santa Fe y Córdoba, por lo que siendo así, respecto de la atribución de ingresos esta Comisión tiene dicho en varios de sus últimos precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas (el hecho de que la mercadería pueda haber sido “entregada” en el depósito del transportista, se haya hecho cargo o no del flete, o haya sido retirada por el cliente, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella), como pretende la provincia de Buenos Aires, sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente conocida por la firma accionante. Que, por lo dicho, la atribución de ingresos debe comprender a las provincias de Santa Fe y Córdoba puesto que es el lugar de donde provienen los ingresos, por lo que la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación del ajuste en este sentido...”*

En virtud de lo expuesto, no compartiendo el proceder fiscal, sumado a lo resuelto por la Comisión Arbitral respecto de la firma de autos bajo idéntica problemática, concluyo que corresponde hacer lugar al agravio respecto de los clientes domiciliados en Santa Fe y ordenar a la Autoridad de Aplicación proceda a reliquidar el coeficiente de ingresos; lo que así voto.

6) En orden a la queja vinculada a las retenciones y percepciones, observo que para concluir que las mismas fueron computadas en exceso por parte de la firma fiscalizada, el Fisco local procedió a confrontar las percepciones, retenciones, retenciones bancarias y percepciones aduaneras declaradas por el contribuyente en sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con las que fueron declaradas e informadas por los agentes de recaudación, conforme consulta a la base de datos de la GGTI, surgiendo de este relevamiento inconsistencias correspondientes a pagos a cuenta computados por el contribuyente en sus declaraciones juradas y no informadas por los agentes. De la compulsas de las actuaciones surge que se solicitó al contribuyente comprobantes respaldatorios de las operaciones, los que fueron aportados parcialmente. Se identificaron algunos que correspondían a otras jurisdicciones, respecto de los cuales se procedió a su detracción.

De lo hasta aquí reseñado concluyo que el procedimiento a fin de verificar la corrección o no de los pagos a cuenta tomadas por la firma se ajustó a derecho, en tanto la ausencia de los respectivos comprobantes torna los mismos no computables. Habiendo realizado la fiscalización las tareas tendientes a verificar la corrección - o no- de las retenciones y percepciones tomadas por la parte apelante, corresponde rechazar el agravio traído a decisión de esta instancia, lo que así también declaro.

7) Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria establecida, vinculada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente 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 empresarial, 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 los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Escrituras de Constitución y reforma de Estatutos, Actas de Asamblea y Directorio anexadas en autos). 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, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Alberto Jorge Koch, Ines Paramidani de Koch y Eduardo Jorge Vázquez.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal de más de 25 años de vigencia (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 aplicar esta nueva

doctrina, en relación a los Sres. Ines Paramidani de Koch y Eduardo Jorge Vázquez, respecto de quienes no existe elemento alguno en autos, que fundamente la atribución subjetiva, en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Muy distinta es la situación del Presidente del Directorio Social, Sr. Alberto Jorge Koch, sobre quien considero inaplicable la doctrina en cuestión, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo, conforme surge de los Estados Contables de la firma, agregados a fs. 381/399, rubricados por el Sr. Koch y en cuyo contenido se describen pormenorizadamente los pasivos tributarios, exponiendo en particular deudas en el impuesto de marras.

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.

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 el tiempo de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (conf. Artículo 92 inciso b) del Código Fiscal), lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los Sres. Alberto Jorge Koch, Inés Piramidani y Eduardo Jorge Vázquez, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del Dr. Mario Enrique Althabe y por este Profesional en representación de la firma "H. KOCH y CIA S.A.", contra la Disposición Delegada N° 4113, de fecha 15 de diciembre de 2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a esa Agencia que realice dentro del plazo de sesenta (60) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2), 3) y 5) del presente Pronunciamiento. 3º) Declarar prescriptas las acciones para aplicar la sanción dispuesta en el artículo 7º del acto antes citado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Ines Paramidani de Koch y Eduardo Jorge Vázquez. 5º) Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, a partir de los planteos y agravios incoados por la parte apelante, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEATyS N° 4113/17, se ajusta a derecho.

Así, frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2011, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, adhiero al rechazo del mismo, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en

torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional); lo que así declaro.

Por su parte, considero sin embargo que, toda vez que no ha sido planteada la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco vinculadas a dicho período fiscal, no corresponde emitir un pronunciamiento a su respecto; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, en relación con los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados, debo señalar que comparto asimismo el criterio propiciado por mi colega preopinante (ver puntos 2 y 3 del Considerando III del voto de la instrucción), sin perjuicio de recordar que tuve oportunidad de expedirme al respecto –y en lo pertinente– en autos “H. Koch y Cía. S.A.” (Sentencia de Sala II del 11 de octubre de 2018, Registro N° 2726) y “Cepas Argentinas S.A.” (Sentencia de Sala III del 3 de septiembre de 2018, Registro N° 4007), precedentes a cuya lectura remito en honor a la brevedad; lo que así declaro.

Por lo demás, en virtud de los fundamentos expuestos bajo los puntos 4, 5 y 6 del Considerando III del voto precedente, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor; lo que así también declaro.

Llegado a este punto, debo entonces analizar los agravios incoados contra la multa aplicada a la firma contribuyente mediante el Art. 7 de la disposición impugnada.

En este sentido, cabe recordar que la conducta punible prevista por el artículo 61 del Código Fiscal consiste en no pagar –o pagar en menos– el tributo, concretándose la materialidad de la infracción, con la omisión del tributo.

A su vez, con respecto al elemento subjetivo propio de la infracción imputada, este Tribunal se ha expedido en innumerables sentencias, afirmando que la figura en cuestión exige un mínimo de subjetividad; o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

En este marco, precisamente, considero que corresponde acoger favorablemente el error excusable invocado, en atención a la complejidad de la situación planteada y la conducta de la contribuyente que traduce un comportamiento acorde a aquel que entiende haber actuado conforme a derecho; lo que así declaro.

Por último, en lo específicamente relacionado con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos (la cual ha quedado limitada a su aspecto impositivo), dado el tenor de los agravios incoados, considero que resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio

y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente "Distribución Masiva S.A." (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de "economía procesal".

Debo destacar, frente a la controversia bajo análisis, que en dicho voto advertí que, para decidir en el sentido en que lo hizo, el Máximo Tribunal hizo hincapié –precisamente y tal como lo ha hecho el apelante– en que el sistema vigente carecía de razonabilidad, al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el "subjetivo" –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21 y 24 del Código Fiscal; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

POR ELLO. VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los Sres. Alberto Jorge Koch, Inés Piramidami y Eduardo Jorge Vázquez, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del Dr. Mario Enrique Althabe, y por el citado profesional, en representación de la firma "H. KOCH y CIA S.A.", contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4113/17, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Ordenar la agencia recaudatoria que realice, dentro del plazo de sesenta (60) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, puntos 2, 3 y 5, del Voto de la

instrucción. **3°)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente mediante el Art. 7 de la referida disposición. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Alberto Jorge Koch, Inés Piramidami y Eduardo Jorge Vázquez mediante el Art. 8 del citado acto. **5°)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS NANCUFIL: Que , en virtud de los fundamentos vertidos por el Sr. Vocal Instructor, adhiero a lo resuelto, dejando así expresado mi voto.-

POR ELLO, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los Sres. Alberto Jorge Koch, Inés Piramidami y Eduardo Jorge Vázquez, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del Dr. Mario Enrique Althabe y por este Profesional en representación de la firma "H. KOCH y CIA S.A.", contra la Disposición Delegada N° 4113, de fecha 15 de diciembre de 2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Ordenar a esa Agencia que realice dentro del plazo de sesenta (60) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2), 3) y 5) del presente Pronunciamiento. **3°)** Declarar prescriptas las acciones para aplicar la sanción dispuesta en el artículo 7° del acto antes citado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Ines Paramidani de Koch y Eduardo Jorge Vázquez. **5°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio. **6°)** Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.11.16 09:10:18 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.11.16 14:58:14 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by NANCUFIL Irma Gladys
Date: 2023.11.17 14:51:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2023.11.21 11:35:08 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
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: 2023.11.21 11:37:41 -03'00'



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-48065908-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 21 de Noviembre de 2023

Referencia: H. KOCH Y CIA S.A. - 2360-0412382/12

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2023-48047778-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4662.

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: 2023.11.21 12:19:34 -03'00'

Mercedes Sastre
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: 2023.11.21 12:19:34 -03'00'

