



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** “TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR C” - 2360-0364497/11

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0364497 del año 2011, caratulado: “TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR C”.

**Y RESULTANDO:** Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 3532/3583 y a fojas 3656/3662, por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado y letrado patrocinante de la empresa “TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMIENTOS LTDA.” y del Sr. Daniel CROCITTA, y a fojas 3688/3694, el Sr. Hiroyuki OGATA por derecho propio, con el patrocinio del mencionado profesional, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2794, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de mayo de 2016.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 3501/3523, el Fisco determinó las obligaciones de la empresa de referencia (CUIT 30-70868780-0), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), por la omisión de efectuar percepciones correspondientes al año 2010, ascendiendo el reclamo a la suma de Pesos quinientos ochenta y tres mil ciento sesenta y nueve (\$ 583.169,00), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Asimismo, aplicó una multa del cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto omitido, por haberse constatado la infracción por Omisión prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código, y recargos del sesenta por ciento (60%), conforme lo establecido por el artículo 59

inciso f) del mismo cuerpo legal.

Finalmente, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Hiroyuki OGATA y Daniel CROCITTA, conforme lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fojas 3716 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 3718, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación y la consecuente radicación en la Sala III.

A fojas 3726, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corrió traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto (artículo 122 del Código Fiscal), cuyo escrito de réplica se encuentra agregado a fojas 3727/3739.

A fojas 3742, se proveyó el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental acompañada y en relación a la informativa ofrecida se la reconduzco como medida para mejor proveer en el marco de las facultades otorgadas por el artículo 20 inc. a) del Decreto-Ley 7603/70.

A fojas 4441, se clausura el período probatorio.

A fojas 4447 se hizo saber que la instrucción de la causa quedó a cargo del Dr. Ángel Carballal (conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/22), y se dictó nueva medida para mejor proveer en el marco de los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3 del Decreto Ley 7603/70, librándose oficio a ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL para que en el plazo de sesenta (60) días, informe si los clientes del contribuyente que integraron el ajuste – detallados en el Anexo I del despacho que lo ordena-, han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2010 (enero a diciembre).

Que a fojas 4459, se hace saber que finalmente la Sala queda integrada junto al vocal instructor, con el Cr. Rodolfo Crespi y el Dr. Luis A. Mennucci como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 61/23). Con la contestación de la Representación Fiscal glosada a fojas 4450/4458, se tiene por cumplida la medida ordenada a fs. 4447.

Atento al estado de las actuaciones, se llamó autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- a) Recurso de la firma de fojas 3532/3583: En su escrito recursivo, la firma recurrente previo a exponer sus agravios, relata brevemente los antecedentes que precedieron al acto que cuestiona.

Comienza oponiendo la nulidad de las Disposiciones 4272 y 2794 por entender que carecen de los elementos esenciales de los actos administrativos como son la fundamentación o motivación y por vicio en la causa. Además de ello, considera que se ha vulnerado el derecho de defensa. Cita jurisprudencia de este Tribunal para avalar sus dichos.

Seguidamente considera improcedente el ajuste por tratarse de ventas relacionadas con bienes de uso, ello con basamento en lo establecido en el artículo 340 inciso a) de la Disposición Normativa Seria "B" 1/2004. Agrega que de la naturaleza de la actividad desarrollada por los clientes, se denota que los bienes y servicios adquiridos en las operaciones ajustadas no podrían relacionarse con concepto de reventa o comercialización. Cita jurisprudencia de este Cuerpo y menciona el Informe 49/2009 de ARBA.

Continúa, su relato manifestando, la improcedencia del ajuste respecto de operaciones concertadas con sujetos de extraña jurisdicción, por no ser sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Buenos Aires y que en consecuencia no están en el padrón web. Denuncia el caso de Autoelevadores Silcar SRL y Tsuyoi S.A.

Seguidamente entiende improcedente la determinación en relación a operaciones que no representan ingresos y que se emitieron por devoluciones de bienes o reintegros de anticipos, conforme lo establecido por el artículo 320 de la Disposición Normativa citada, hecho que remarca no ha sido negado por el acto administrativo analizado.

Alega la ausencia de perjuicio fiscal alguno, en tanto los clientes dieron oportuno cumplimiento al pago de su propio impuesto.

Opone prescripción de las facultades del Fisco para reclamar las sumas y la sanción impuesta respecto del período 2010, en el entendimiento de que son inválidas por inconstitucionales las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, siendo inaceptable lo dispuesto por los artículos 157 a 161 del Código Fiscal. Efectúa un análisis del Código Civil vigente a la fecha de dictado del acto en crisis y el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación. Cita jurisprudencia para avalar sus dichos.

Se agravia de los accesorios, sostiene que no deben ser aplicados por inexistencia de mora culpable, faltando con ello el elemento subjetivo, supuesto requerido para su procedencia. Cita jurisprudencia.

Exhibe que la aplicación de la multa, resulta improcedente por falta de perjuicio. Las sanciones pretendidas revisten naturaleza penal y para que ellas sean procedentes,

debe acreditarse tanto la existencia del elemento objetivo como subjetivo del tipo penal, cuestión que a su entender no se encuentran probados en autos. Cita jurisprudencia.

Deja planteado error excusable. Cita jurisprudencia.

Con relación a los recargos, manifiesta que no resulta procedente que se sancione de la misma manera a quien retiene o percibe y no deposita las sumas, que a quien solo omite ya que en este último caso no se dispone de dinero de terceros, ya que además en la mayoría de ellos, el tercero ingresó el impuesto sin tomarse como crédito el monto de la retención omitida. Cita jurisprudencia de la CSJN.

Ofrece prueba documental e informativa.

**b)** Agravios esgrimidos en los recursos de los Sres. Daniel CROCITTA y Hiroyuki OGATA (fojas 3656/3662 y 3688/3694 respectivamente). En orden a la similitud de los mismos, y en mérito a la brevedad serán tratados de manera conjunta.

De la lectura de los mismos, se desprende como primera cuestión la adhesión a todas y cada una de las defensas esgrimidas por la empresa es su recurso de apelación, así como, el relato de los antecedentes y la prueba ofrecida.

Plantean la nulidad del acto administrativo en crisis por entender que carece de elementos esenciales como es la fundamentación o motivación y la causa, por violar el derecho de defensa y resultar arbitraria. Sostienen que ARBA, no probó cuales serían los hechos probados y mediante que procedimiento lógico arribo a tal conclusión, ni los motivos por los cuales la prueba producida por Toyota no alcanzan, para desvirtuar el ajuste y para determinar por qué habrían incumplido ellos como gerentes de sucursal, el carácter de doloso o culposo de dicho incumplimiento, y mucho menos la intención de omitir deliberadamente. Citan jurisprudencia.

Seguidamente plantean, la improcedencia e inconstitucionalidad de la atribución de responsabilidad solidaria efectuada, por ser contraria a normas de fondo que rigen en lo partícula a las personas jurídicas. Citan el fallo de la SCBA: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros. Apremio" en defensa de su postura en la que considera improcedente no solo extender la responsabilidad en forma automática a los directores, por su sola condición de tales.

Revelan que para que proceda la extensión debe observarse los requisitos de existencia de un incumplimiento de los deberes a cargo de director, apoderado, administrador y/o representante y la imputabilidad del incumplimiento a título de dolo o culpa, como ello no se acredita en las actuaciones solicita se deje sin efecto.

Hacen reserva del caso federal y constitucional.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal comienza con el responde a los agravios traídos, considerándolos ya analizados en autos por el juez administrativo, tal como surge de fojas 3508/3520 vta. Cita jurisprudencia.

En relación a los planteos de nulidad, alega su improcedencia respecto de la resolución de inicio del procedimiento determinativo y sumarial, en tanto de haberla formulado en la etapa de descargo y expedirse el a quo a fojas 3508/3509, ha precluido su impugnación en esta instancia. Agrega que es irrevisable, en la medida que se trata de actos preparatorios de la resolución determinativa y por ende irrecurrible. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Respecto a la nulidad de la resolución determinativa, alegando carencia de motivación y causa, efectúa un breve racconto de las distintas instancias previas en las que a su parecer se reafirma, que el acto en crisis ha sido fundado en derecho y respetando todas las instancias de defensa y prueba respectiva, concluyendo su improcedencia. Cita antecedentes de este Cuerpo.

En ese orden recuerda que para que se declare la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente contra la defensa. Cita jurisprudencia de la SCBA.

Con relación al tratamiento del planteo de prescripción opuesto, expone que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr, en el caso de los agentes de recaudación, desde el 1° de enero siguiente al que se refieran las mismas.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción de los período 2010 comenzó a correr el 1º de enero de 2011, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio SEFSC Nº 4272/15 que contiene la intimación de pago, en fechas 22 y 30 de septiembre de 2015 (fojas 2533/2536), operó la suspensión del término prescriptivo, de 120 días hábiles prevista en el último párrafo del art. 161 Código Fiscal. Luego con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC Nº 2794/15 (fs. 3524/3529) se suspendió el término de prescripción prolongándose hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia. Idéntica situación replica para la prescripción de la multa alegada por la quejosa. Cita antecedente de este cuerpo. Concluye que dichos planteos prescriptivos no pueden prosperar.

En lo atinente a los agravios de fondo referidos a ventas que los quejosos aducen como de bienes de uso, remite a los fundamentos del a quo a fojas 3507, que en lo liminar refieren a la falta de diligencia en la producción de la prueba de la firma para demostrar sus dichos, pretendiendo invalida la norma con la leyenda en sus facturas “corresponde a un bien de usos” y que las rectificaciones fueron hechas en base a notas de sus clientes, en lo que se declara el uso del bien, citando como ejemplo a la firma Jhon Deere Argentina (fojas 2917/2918).Cita antecedentes de este Tribunal.

Con respecto a las operaciones que considera de extraña jurisdicción, cita lo expuesto por el juez administrativo a fojas 3504 y agrega que no se han aportado datos que permitan rebatir la pretensión fiscal.

Respecto a la consideración de los quejosos de la inexistencia del perjuicio fiscal, por haberse ingresado los importes omitidos por los contribuyentes directos, manifiesta su impertinencia y recuerda las obligaciones de los agentes, su naturaleza, citando precedentes jurisprudenciales.

Respecto del cliente “Autos del Sur”, entiende que no se logró demostrar los extremos que requiere el Informe Técnico Nº 208/06 y respecto del cliente “Auto Siglo” sostiene que la queja deviene improcedente en orden a que se rectificó el ajuste en función de la prueba aportada.

Recuerda que los agentes están sometidos a un régimen legal especial, resultando un colaborador de la Autoridad Fiscal, por lo que aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo, no pudiéndose eximirse sin justa causa.

Agrega que en instancia administrativa, se proveyó la prueba ofrecida y conducente a demostrar sus dichos, sin poder resultar airoso y en que en esta instancia no

adjunta ni ofrece nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones ya arribadas. Manifiesta que resulta evidente el perjuicio al Estado, y que debe rechazarse sin más el agravio. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En relación a la multa, la Representación Fiscal manifiesta que la figura legal en examen responde a la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que basta que el Agente no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debería realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de la percepción del tributo, conforme el artículo 61 del Código Fiscal.

Manifiesta que no resulta aplicable el error excusable, sosteniendo que la firma no demostró la imposibilidad en el cumplimiento de sus obligaciones ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

En lo atinente a los recargos, destaca que se encuentran establecidos con relación directa con los días de demora en el pago del impuesto y que conforme el último párrafo del artículo 59, se aplican a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo, subsistiendo en dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable. Así pues, ello no obsta a que se aplique conjuntamente con la multa por tratarse de distintos institutos. Cita antecedente de este Cuerpo Colegiado.

Respecto a la responsabilidad solidaria, resalta que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria, los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, en tanto el legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa. Tratándose de una obligación a título propio por deuda ajena

En cuanto a la aplicación del fallo: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, por el contrario, en dicha causa la mayoría, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió-con el voto de la minoría-la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín y San Isidro

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL:** En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por los recurrentes y la contestación a los mismos realizada por

la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean respecto del acto hoy apelado.

Que en relación al recurso de apelación interpuesto a fojas 3532/3583 por la firma de autos, surgen los siguientes agravios a analizar:

**1)** En relación a los planteos de nulidad formulados, comenzaré por dar respuesta al planteo formulado respecto de la resolución de inicio del procedimiento determinativo por falta de motivación.

Cabe advertir que esta Sala ha entendido que la mencionada decisión administrativa no resulta revisable por la vía aquí pretendida, no encontrándose previsto en el Código de la materia la recurribilidad de los actos preparatorios de la resolución determinativa (Cfr. "PLUNIMAR S.A." del 23/03/2007, Sentencia: registrada N° 1087, "URRUTI QUINTANA SRL" del: 16/07/2013, Sentencia registrada N° 2694, entre otros).

Ahora bien avanzando con el planteo de los agravios en materia de nulidad referidos a la Disposición Determinativa y Sancionatoria, adelanto que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

Así las cosas, y sin perjuicio de notar que lo alegado por la apelante resulta una transcripción literal de aquello planteado en la etapa de descargo, atacando específicamente la resolución de inicio del procedimiento, estimo oportuno enfatizar que del acto determinativo apelado, puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la determinación del tributo y el fundamento de su decisión, no incurriendo de esta manera en inobservancia del debido proceso legal.

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

He tenido oportunidad de expresarme en casos muy similares al que aquí se presenta, donde se alegaba la nulidad del acto administrativo por supuesta falta de motivación (autos "Arca Distribuciones S.A.", sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I). En tal oportunidad recordé que la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado: *"... en la especie no se evidencia de por sí la*

*concurrancia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).*

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

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: "... *En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...*" (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..").

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

**2)** Sentado ello, corresponde despejar si las acciones fiscales se encuentran prescriptas, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante.

Decididamente 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 cctes.

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).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

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

Sin embargo, en los precedentes mencionados por el apelante, 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, fecha de entrada en vigencia del nuevo CCyC).

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.

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.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la 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) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resultó revocado en instancias superiores, por lo que ya no es de aplicación directa a los supuestos aquí tratados, correspondiendo la aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Consecuentemente, siendo una obligación de liquidación mensual, operando los vencimientos a mediados del mes siguiente, corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo de prescripción del primer mes involucrado en el ajuste (enero de 2010), en el mes de febrero de ese año y así sucesivamente, mes a mes. Comienza en consecuencia el cómputo prescriptivo, que vencería en los meses de febrero y siguientes de 2015.

Paralelamente, según constancias de fs. 289/290 (Acta de Comprobación R-078 A Nº 010154036), con fecha 30 de noviembre de 2011 se notificó a la firma y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del entonces vigente Código Civil.

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)...”.*

El plazo prescriptivo se extiende de esta manera al mes de febrero de 2016 y meses subsiguientes, alcanzando las acciones fiscales para determinar de oficio y exigir el pago de las obligaciones correspondientes a los meses de enero, febrero, marzo y abril junto a sus accesorios de ley y sanciones; lo que así declaro.

Distinto resulta para las posiciones mayo a diciembre de 2010, toda vez que en tiempo útil, previamente a su prescripción, se produce el dictado y notificación del acto determinativo ahora apelado, y la posterior presentación de los recursos de apelación en tratamiento (mayo y junio de 2016).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la situación prevista en su artículo 2550: *“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...”*.

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).

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes a los meses de mayo a diciembre de 2010 no debe prosperar; lo que así también Voto.

**3)** En otro punto, y respecto a los diversos planteos de inconstitucionalidad esbozados, y como adelantara en el párrafo precedente, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

Asimismo, no puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

**4)** En cuanto al agravio vinculado a la improcedencia del ajuste, sosteniendo que las ventas resultaban ser bienes de uso para los adquirentes, a efectos de zanjar la discusión, deviene necesario evaluar la prueba producida en las actuaciones y de allí analizar si resulta que en las operaciones celebradas con las firmas que detalla

el apelante a fojas 3578/3583, el agente debió practicar la pertinente percepción (o no). Ello así, pues sostiene que los bienes involucrados en las facturas de venta emitidas revestirían para esos clientes carácter de bienes de uso, extremo receptado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/2004 y modificatorias (artículo 340), en cuanto establece que: *"No debe realizarse la percepción en los siguientes casos: a) Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario, prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente"*.

En ese contexto, habiéndose incumplido el deber formal de denunciarlo en la facturación expedida (al menos en todos los casos) los recurrentes ofrecen prueba informativa, para que se libre oficio a los clientes enumerados a fojas 3578/3583 a los efectos de que informen si los bienes adquiridos revestían para ellos el carácter de "bienes de uso".

A fojas 3742, se abre a prueba la causa, dándose lugar a la misma al informativa ofrecida y reconduciéndola mediante medida para mejor proveer.

De las respuestas efectuadas por los distintos clientes a los largo del período probatorio se desprende que las siguientes empresas declararon que los bienes adquiridos fueron destinados como bienes de uso (vide fs. 3746/4440): SEL SA; BARDAS BLANCAS SA; CALINGASTA MINERALES SRL; CENTRAL TREK SA; CLARIANT ARGENTINA SA; DEGACOR SA; EMBRAGUES FIOLE SA; EQUIMAC SACIFEI; FRAVEGA SACIFEI; GUSAD INDUSTRIAL SOCIEDAD ANÓNIMA; LIMA ANA DEL CARMEN; LUFRAN SA; MARRAC SRL; MARTINEZ HECTOR DIEGO JOAQUÍN (la operación efectuada en fecha 06/05/2010); MOLINARI ENRIQUE ALBERTO; MOLINOS RIOS DE LA PLATA SA; NYL SRL (respecto de la operación de fecha 28/10/2010); ORGANIZACION COORDINADORA ARGENTINA SRL; OVIEDO SILVIA NOEMI; QUIMICA INDUSTRIAL KUBO SA; RENTAL SA; ROMERO CARLOS GASTON; SA GO SASCC; SCHULMAEISTER OMAR ESTANISLAO; SERVICIOS OPERATIVOS SRL; TINTI CARLOS TINTI ALFIO Y TINTI FRANCO SOCIEDAD DE HECHO; VOLVO TRUKS Y BUSES ARGENTINA SA (solo en relación a la operación de fecha 08/11/2010); CEPAS ARGENTINA SA; AXION ENERGY ARGENTINA SA; COMPAÑIA AMERICANA SRL y BOLSAPEL SAICIFYA; correspondiendo por ello detraer a las mismas del ajuste impugnado.

**5)** Respecto al agravio que versa sobre los clientes, AUTOELEVADORES SILCAR SRL y TSUYOI S.A., por considerarlos la contribuyente de extraña jurisdicción, conforme lo establecido por la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004,

entendiendo que ARBA no acreditó sustento territorial o el carácter de sujeto pasivo de las mencionadas firmas. Cita resoluciones de la Comisión Arbitral para fundamentar su parecer.

Ahora bien, de las constancias de autos y de la producción de la prueba informativa ofrecida por la apelante, se desprende respecto de AUTOELEVADORES SILCAR SRL (vide fojas 3974/3980), que la misma se encuentra inscrita en provincia de Buenos Aires desde el 02/01/2000. Por lo que corresponde desestimar el agravio respecto de dicho cliente.

Sin perjuicio de ello, de la medida para mejor proveer dispuesta a fojas 4447 y de la respuesta obrante a fojas 4450/4458 por la Representación Fiscal, surge que AUTOELEVADORES SILCAR SRL, declaró y pagó el impuesto a los Ingresos Brutos del período 2010, correspondiendo detraer del ajuste a dicha empresa por estos motivos, tal como se fundamentará infra.

Finalmente, en relación a la firma TSUYOI S.A., sin perjuicio de no haber contestado el oficio librado en la etapa probatoria abierta en esta instancia, no se puede desconocer que la información necesaria surge de la contestación efectuada a fojas 2937, de la que se desprende la veracidad de los dichos de la apelante. De la lectura de dicha respuesta, surge que la misma declara que es contribuyente de la provincia de Santa Cruz y Chubut, adjuntando a foja 2938 constancia de inscripción, finalmente declara que no se encuentra inscripto como contribuyente de provincia de Buenos Aires.

En la contestación de agravios de fojas 3727/3739 el Fisco entiende aplicable la excepción prevista en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004, que en su parte pertinente y vigente durante el ejercicio 2010, establece: *"Cuando el agente de percepción realice una operación con un sujeto no incluido en el padrón de contribuyentes, deberá percibir el Impuesto aplicando, sobre el monto determinado de conformidad al artículo 342, una alícuota del seis por ciento (6%), siempre que, tratándose de la adquisición de cosas, locación de cosas, obras o servicios y prestaciones de servicios, la entrega o realizado tenga lugar en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires.."*. Agrega además, que de la prueba ofrecida y producida no surge el lugar de entrega respecto de dichas operaciones.

Me resulta necesario recordar que en otros antecedentes en los que interviniera (Sala I en autos "SIDERCA SA", sentencia del 3 de septiembre de 2019; "VELAS DE LOS MILAGROS S.R.L.", sentencia del 22 de diciembre de 2020, entre otras) he planteado mi oposición al alcance que se pretende dar a esta obligación, salvo que la entrega o prestación en Provincia se trate de una situación reconocida por el agente de recaudación fiscalizado, o bien se encuentre acreditada fehacientemente

por una auditoría directa sobre la documentación relacionada con las operaciones involucradas (facturas, remitos, etc).

En el caso, siquiera ha intentado demostrar el Fisco cuál ha sido el lugar de entrega, justificando la procedencia de la percepción en la respuesta extemporánea de TSUYOI S.A al oficio oportunamente librado.

Corresponderá, en consecuencia, re liquidar el ajuste de marras, detrayendo las percepciones reclamadas por las operaciones realizadas con TSUYOI S.A., lo que así voto.

**6)** Corresponde ahora me avoque al análisis del agravio que da cuenta de la improcedencia del ajuste en relación a operaciones que no representan ingreso, por tratarse de comprobantes que se emitieron por devolución de bienes o reintegros de anticipos, mencionando a fojas 3566/3570 las empresas con las que se efectuaron las operaciones que cuestiona, detallando las facturas anuladas con su correspondientes notas de créditos. Asimismo remite al Anexo II acompañado en la contestación de vista en la instancia previa.

Del análisis de la documentación mencionada por el contribuyente y del acto administrativo en crisis, arribo a las siguientes conclusiones: en primer lugar la lista que desarrolla en su libelo a fojas 3566/3570, se ve sensiblemente reducida por la realización de la medida para mejor proveer ordenada a fojas 4447 y contestada a fojas 4452/4458 (ver punto 7 de la presente).

En segundo lugar, las siguientes empresas que menciona la firma contribuyente no se encuentran en el ajuste efectuado por la Agencia de Recaudación, no resultando materia de agravios, a saber: 5 AM SA; AUTOSIGLO SA; LOGÍSTICA SOCIEDAD ANÓNIMA; INDUSTRIA METALÚRGICA JLR; SERVICIOS MULTISTORE SA; TRANSPORTE FERNA SRL; BODEGA NORTON SA; ENVASES CARAES SOCIEDAD ANÓNIMA; HAGAR UNO SA; LIPSIA SA; INMOBILIARIA COMERCIAL Y FINANCIERA; NEWSAN SA; PERLEZZI VIRGILIO J; PAREXKLAUKOL SOCIEDAD ANÓNIMA; PAPELERA RAÚL JUAN CORA SA; PISOS Y REVESTIMIENTOS SA Y WURTH ARGENTINA SA.

Asimismo, y tal como lo menciona el Juez Administrativo de los papeles de trabajo obrantes en soporte magnético de foja 2922, se desprende, que las siguientes empresas han sido detraídas del ajuste inicial: EL OBRERO; GUSAD INDUSTRIAL SOCIEDAD ANÓNIMA; ZOCOLA ANTONIO RICARDO; A. COZZUOL FUEGUINA SA y AGFA GEVAERT ARG SA.

Por lo expuesto, el agravio no deviene atendible, lo que así voto.

7) Finalmente, corresponde recordar que tratamos aquí con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento

por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *“... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía deducir la percepción...”*.

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso,

las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Recordemos que constituye un elemento sustancial para efectivizar cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, que la obligación fiscal se encuentre adeudada.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 4447) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados. A fojas 4450/4458, responde su Representación Fiscal detallando el grado de cumplimiento de cada una de las empresas o personas humanas involucrados en el ajuste.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójico de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado por se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que declararon y/o abonaron el impuesto, de acuerdo al informe de fojas 4452/4458, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones, lo que así declaro.

**8)** En torno a los accesorios y sanciones aplicadas (intereses del artículo 96; recargos y multa por omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, a partir de las expresas previsiones legales sobre cuya aplicación al caso este Cuerpo no encuentra valladar alguno. Sin perjuicio de ello, corresponde advertir que estos conceptos deben aplicarse todos sobre la porción de reclamo subsistente, ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en “HECAMESUR S.A.”, Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

**9)** Corresponde ahora dar tratamiento a los agravios esgrimidos en los recursos de los Sres. Daniel CROCITTA y Hiroyuki OGATA (fojas 3656/3662 y 3688/3694 respectivamente). En orden a la similitud de los mismos, y en mérito a la brevedad serán tratados de manera conjunta.

En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada 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.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo

reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto 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 con la documentación societaria agregada a fs. 22/66. Merece agregarse 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”*.

Paralelamente, 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Hiroyuki Ogata y Daniel Crocitta, principales administradores de la firma en el país.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, advierto que recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). 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 (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, basta con observar en las actuaciones, los Estados Contables de la empresa con la firma del Sr. Daniel Crocitta como su representante legal, relacionados con los ejercicios económicos cerrados el 31 de marzo de 2010 y 2011 (fojas 71/92 y 93/111, respectivamente) con la descripción de los pasivos fiscales de la firma.

Asimismo, el Sr. Crocitta suscribe las declaraciones juradas de la empresa como agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, agregadas a fs. 138/159.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Daniel A. Crocitta.

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 más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad.

Distinta ha de ser la resolución en relación al Sr. Hiroyuki Ogata, respecto de quien no se verifica en autos intervención alguna vinculada a la efectiva administración de los bienes de la empresa, en particular en materia tributaria.

Por su parte, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

**10)** Que en cuanto a la reserva del Caso Federal y Constitucional, deberán tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

**POR ELLO, RESUELVO:** **1°)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado y letrado patrocinante de la empresa “TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMIENTOS LTDA” y del Sr. Daniel CROCITTA, y por el Sr. Hiroyuki OGATA por derecho propio con el patrocinio del mencionado profesional, contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 2794, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de mayo de 2016. **2°)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones mensuales enero a abril de 2010, sus accesorios y sanciones. **3°)** Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Puntos 4), 5) y 7) de la presente. **4°)** Dejar sin efecto en su totalidad la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto apelado al Sr. Hiroyuki Ogata y, solo respecto del pago de las sanciones dispuestas (recargos y multa) al Sr. Daniel A. Crocitta. **5°)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravio en la presente instancia, la disposición recurrida, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos en la proporción correspondiente, conforme la reliquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2794/16, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto bajo los puntos **1** (nulidad), **2** (prescripción de las facultades determinativas del Fisco; ello, sin perjuicio de remitir a 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– y de destacar, en punto al plazo de prescripción aplicable

al caso, que, más allá de la genérica impugnación que se formula en el recurso respecto de la normativa contenida en el Código Fical –ver fojas 3570 Vta.–, ambas partes coinciden en la aplicación del plazo quinquenal –ya sea por aplicación del Art. 4027 Inc. 3 del Código Civil, como lo sostiene la apelante, o del Art. 157 del Código Fiscal, como lo sostiene el Fisco –ver SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138), **3** (inconstitucionalidad), **4** (improcedencia de la percepción en operaciones que involucran la adquisición de bienes de uso para el cliente), **5** (improcedencia de la percepción en operaciones celebradas con clientes de extraña jurisdicción, no incluidos en el “padrón de alícuotas”, cuando no se verifica la entrega o prestación de servicios en la jurisdicción local; ello, no obstante ratificar la postura que sostuviera en el precedente “Siderca SAIC”, Sentencia de Sala I de fecha 3 de septiembre de 2019, Registro N° 2211), **6** (improcedencia del ajuste en relación con operaciones que no representan un ingreso, por tratarse de comprobantes que se emitieron por devolución de bienes o reintegros de anticipos) y **7** (improcedencia de la pretensión incoada con respecto a aquellas operaciones en las que se ha acreditado el ingreso del gravamen por parte de los contribuyentes directos), de su voto.

Asimismo, comparto el criterio resolutivo adoptado por el Vocal instructor bajo el punto 8 este último, relacionado con los intereses establecidos y las sanciones aplicadas (multa y recargos), sin perjuicio de efectuar –a mayor abundamiento– las siguientes consideraciones especiales, vinculadas a la confirmación parcial de tales conceptos.

En este sentido, con respecto a los intereses establecidos (con fundamento en lo dispuesto por el Art. 96 del Código Fiscal), debo señalar que, para la constitución en mora del responsable, resulta necesario que concurren los elementos formal y subjetivo, debiendo –en todo caso– el sujeto obligado, demostrar su inimputabilidad.

El citado elemento formal (o material) se encuentra configurado en autos con el mero vencimiento del plazo estipulado, toda vez que la norma bajo estudio establece la mora automática. Por otra parte, el elemento subjetivo se refiere a la imputabilidad del deudor: éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar –tal como se adelantó– que la misma no le es imputable o reprochable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), circunstancia que, en el caso bajo estudio, no ha sido demostrada (vide, en este último sentido, CSJN *in re* “Citibank N.A. c/ D.G.I.” –de fecha 01/06/2000– y “Pepsi Cola Argentina S.A.C.I. (T1F13.816-1) c. DGI” –de fecha 23/12/2004–); lo que así declaro.

Por su parte, en relación las sanciones aplicadas, y comenzando con el análisis de la multa por omisión imputada (con fundamento en lo establecido por el Art. 61,

segundo párrafo, del Código Fiscal), debo destacar que la existencia de diferencias subsistentes en el marco de la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación impone como consecuencia la configuración de una acción típicamente antijurídica, encuadrable legalmente bajo el citado artículo.

A su vez, con respecto al elemento subjetivo propio de la infracción en cuestión, este Tribunal se ha expedido en innumerables sentencias, afirmando que la figura imputada exige un mínimo de subjetividad, o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. Sin embargo, frente a esta exigente de responsabilidad, no se ha invocado – y mucho menos acreditado – ninguna causal que la torne procedente; máxime, a poco que se repare en que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha destacado que “La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, 'Ciba Geig.', 5-11-81)” (SCJBA in re “Buratovich Hnos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981). Asimismo, estimo necesario señalar que, precisamente, los extremos (objetivo y subjetivo) que justifican la aplicación de la multa, tornan procedentes, a su turno, los recargos cuestionados (aplicados por la ARBA, de conformidad con lo establecido por el Art. 59 Inc. “f” del Código Fiscal).

Ahora bien, en este punto, frente al agravio por el cual se afirma que los recargos aplicados vulneran la garantía constitucional del non bis in idem, resulta menester advertir que el Fisco se ha limitado, en el caso, a aplicar lo dispuesto en el Art. 51 del del Código Fiscal T.O. 2004 (artículo 59 del T.O. 2011); y que, por lo demás, el planteo formulado en este punto resulta ajeno a la competencia de este Tribunal, por cuanto tiene vedado expedirse por expresa manda legal (Cfr. Arts. 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-Ley Nº 7603/70), en la medida que no se invocan, ni se verifican, antecedentes que permitan aplicar la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires o la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sobre esta particular materia.

De conformidad con lo expuesto, corresponde rechazar los agravios analizados y confirmar las sanciones aplicadas, con el alcance expuesto en el voto de la instrucción; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 9 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por

los artículos 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 citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, 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”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié 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 artículos 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 hacer lugar a los recursos incoados y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación**

interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado y letrado patrocinante de la empresa "TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMIENTOS LTDA" y del Sr. Daniel CROCITTA, y por el Sr. Hiroyuki OGATA por derecho propio con el patrocinio del mencionado profesional, contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 2794, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de mayo de 2016. **2)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones mensuales enero a abril de 2010, sus accesorios y sanciones. **3)** Ordenar a la citada Agencia que proceda a la reliquidación del gravamen reclamado, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 4, 5 y 7 del voto del Vocal instructor. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Hiroyuki Ogata y Daniel A. Crocitta. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida, debiéndose aplicar los intereses, multa y recargos, en la proporción correspondiente, conforme la reliquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Cr. Crespi en el desarrollo de su voto, adhiero a la solución que propicia, lo que así declaro.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado y letrado patrocinante de la empresa "TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR INDUSTRIA E COMERCIO DE EQUIPAMIENTOS LTDA" y del Sr. Daniel CROCITTA, y por el Sr. Hiroyuki OGATA por derecho propio con el patrocinio del mencionado profesional, contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 2794, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de mayo de 2016. **2)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones mensuales enero a abril de 2010, sus accesorios y sanciones. **3)** Ordenar a la citada Agencia que proceda a la reliquidación del gravamen reclamado, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 4, 5 y 7 del voto del Vocal instructor. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Hiroyuki Ogata y Daniel A. Crocitta. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida, debiéndose aplicar los intereses, multa y recargos, en la proporción correspondiente, conforme la reliquidación ordenada. Regístrese y Notifíquese. Cumplido, devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.





**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

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

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** “TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR C” - 2360-0364497/11

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17686125-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4908.