



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: "MOLINOS CABODI HNOS. S.A." - 2360-0448835/12

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0448835/2012, caratulado "MOLINOS CABODI HNOS. S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 1553/1565 por el Dr. Daniel Norberto Malvestiti, en representación de la firma "MOLINOS CABODI HNOS. S.A." y de los Sres. José María Fernández Cabodi, Juan Sebastián Laporta, Julio Osvaldo Cabodi, Mario Humberto Manghi, José María Fernández, María Sofía Fernández de Mangui, Liliana Beatriz Morando de Cabodi y María Cristina Cabodi de Laporta; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 762, dictada con fecha 19 de febrero de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 1491/1505), a través del artículo 3°, se determinan las obligaciones de la firma referenciada (CUIT 30-53641230-8), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral-, correspondientes a los períodos fiscales 2009 (noviembre y diciembre), 2010, 2011 y 2012 (enero a marzo), por el ejercicio de las actividades "Molienda de trigo" (Código NAIIB 153110), "Venta al por mayor de mercaderías n.c.p." (Código NAIIB 519000), "Servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna" (Código NAIIB 602120), "Servicios de manipulación de carga" (Código NAIIB 631000), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090), "Servicios de mercados y cajas de valores" (Código NAIIB 711100) y "Cultivo de Cereales excepto los forrajeros y

los de semillas para siembra” (Código NAIIB 11110).

Por su artículo 5°, se establecen diferencias adeudadas a favor del Fisco, por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos novecientos cuarenta y cinco mil setecientos sesenta y cinco con cuarenta centavos (\$ 945.765,40), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Por artículo 6°, se establecen saldos a favor de la contribuyente, para las posiciones 11 y 12/2009; 06 a 08 y 10/2010; 05, 06 y 12/2011; y 01/2012, que ascienden a la suma de Pesos trescientos cuarenta y ocho mil doscientos noventa y dos (\$ 348.292). Asimismo, por el artículo 7°, aplica una multa equivalente al 5% del impuesto omitido de acuerdo a lo previsto en el artículo 61, primer párrafo, del citado plexo legal. Por otro lado y a través del artículo 8°, se extiende la responsabilidad solidaria, de conformidad a los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del citado Código, a los Sres. José María Fernández Cabodi, Juan Sebastián Laporta, Julio Osvaldo Cabodi, Mario Humberto Manghi, José María Fernández, María Sofía Fernández de Mangui, Liliana Beatriz Morando de Cabodi y María Cristina Cabodi de Laporta.

A fs. 1579 se eleva la causa a esta instancia (artículo 121 del CF), adjudicándose para su instrucción a la Vocalía de 9na. Nominación, y radicándose en la Sala III (fs. 1581).

A fs. 1587, acreditado el pago de las contribuciones de ley,, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1588/1595 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 1598 se readjudica la instrucción de la causa a la Vocalía de 8va Nominación, manteniendo su radicación en la Sala III.

Por último, a fs. 1607, se hace saber que por Acuerdo 100/22 la instrucción de la causa ha quedado a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante y que la Sala ha quedado definitivamente integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. N° 65/24). Asimismo, por Secretaría se agregan las constancias extraídas de la Base de Datos de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (A.R.B.A.) que obran glosadas a fs. 1604/1606. Se tiene por agregada la documental anexada al recurso y, atendiendo al estado de las actuaciones, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- A) En su escrito recursivo, la apelante comienza su defensa planteando como cuestión previa, la prescripción del período fiscal 2010 y de la

facultad del Fisco para reclamar el pago de la supuesta deuda, así como la de aplicar sanciones, toda vez que ha transcurrido el plazo quinquenal establecido al efecto, sin que hubiere mediado causales de suspensión o de interrupción que extiendan dicho lapso temporal.

Señala que antes de la reforma del Código Civil resultaban de aplicación las disposiciones contenidas en el Código Fiscal provincial en la medida que no se opongan a sus normas. Agrega que todo lo concerniente a la prescripción del derecho del acreedor de exigir el pago de obligaciones dinerarias era materia propia del Código Civil y, como tal, se encontraba dentro de la competencia legislativa del Congreso Nacional (art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional).

Sostiene que tanto el plazo de prescripción como sus causales de interrupción, suspensión y lo referente al inicio del cómputo de la misma, eran regidos por el Código Civil y cualquier ordenamiento que legislara en forma distinta o que estableciera causales de interrupción o suspensión diferentes, sería inevitablemente inconstitucional.

Cita, en apoyo de tal postura, fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en autos "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda".

Por último, sostiene la inaplicabilidad en el cómputo de la prescripción de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal por resultar inconstitucional.

B) Manifiesta que conforme al artículo 187 del Código Fiscal, la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se integra únicamente con los ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad gravada, no revistiendo dicho carácter los montos percibidos en concepto de subsidio por el Estado Nacional en virtud del régimen creado por Res. ME N° 9/2007. Expone que la determinación de oficio recurrida vulnera el principio de legalidad o de reserva de ley, invocando un acto interno (Informe Técnico N° 126/2007) que carece de valor jurídico alguno, se aparta del artículo 188 del Código Fiscal que expresamente declara que no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos los subsidios o subvenciones que otorgue el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, incluidas las sumas de dinero que destinen a evitar o atenuar incrementos en las tarifas de servicios públicos. Tal artículo no refiere a determinados subsidios estatales, no distingue tampoco su finalidad o sus destinatarios, por el contrario, su enunciado revela el criterio amplio que quiso adoptar el legislador al respecto.

C) Como consecuencia de su posición en torno a la improcedencia del ajuste

efectuado, también entiende improcedentes los intereses resarcitorios reclamados. A todo evento, expresa que corresponde su eximición con fundamento en la ausencia de mora culpable en la conducta de la firma.

D) Sin perjuicio de la prescripción alegada, que incluye la facultad del Fisco para aplicar sanciones, sostiene que ni Molinos ni sus directores incurrieron en la conducta típica prevista en el artículo 61 del Código Fiscal. Añade que las multas fiscales por revestir naturaleza penal, requieren para su imposición que junto con el elemento objetivo se acredite el elemento subjetivo, esto es el dolo o la culpa del contribuyente en su conducta. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Invoca, en subsidio, la causal de error excusable.

E) Manifiesta que la responsabilidad de los directores en el desempeño de sus funciones es una responsabilidad subjetiva basada en la culpa y no una responsabilidad objetiva. Señala que la Ley de Sociedades responsabiliza individualmente al director, quien se exime de responsabilidad ante un obrar prudente y diligente. Agrega que, pese a ello, no se ha indagado si todos los directores participaron en las reuniones de directorio donde se abordaron temas tributarios. De acuerdo a lo expuesto, entiende que a lo sumo la atribución pretendida podría ser endilgada únicamente al Presidente que ejerció el cargo en los períodos cuestionados. Asimismo, afirma que la atribución de responsabilidad a una persona por los hechos de otra es contraria a los principios básicos del derecho penal, a las garantías constitucionales y a los compromisos asumidos por nuestro país en los tratados internacionales sobre derechos humanos, a los que se le ha otorgado jerarquía constitucional.

F) Culmina prestando conformidad parcial con el ajuste practicado y acompañando constancia del plan de pagos suscripto para abonar las sumas conformadas. Adjunta prueba documental y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento del recurso interpuesto. Adentrándose al análisis de la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 - vigente desde el 1° de agosto de 2015-, confirma la postura asumida por ARBA, de acuerdo con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegadas por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo de tal postura.

Agrega que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal,

en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y, por tanto, se encuentra facultado para legislar sobre el modo de extinguir tales obligaciones.

Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales, pone de resalto que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 159 y 161 del Código Fiscal (T.O. 2011), 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 su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de la fecha de presentación de la Declaración Jurada sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Advierte que para el período fiscal más antiguo (2009), el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2011, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEFSC N° 5790 de Inicio de Procedimiento el 4 de Diciembre de 2015, es decir dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de 120 días hábiles prevista en el anteúltimo párrafo del artículo 161 del Código Fiscal, plazo que con anterioridad al reinicio de su cómputo ha quedado suspendido desde la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N°0762/16 que contiene la intimación al pago, practicada con fecha 10 de marzo de 2016, 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.

Agrega que idéntico tratamiento corresponde al planteo de prescripción de la sanción.

En lo relativo al planteo de inconstitucionalidad de las normas que regulan la prescripción, señala su improcedencia en tanto se encuentra vedado en esta instancia por expresa manda del artículo 12 del Código Fiscal.

Por todo ello, entiende que la prescripción opuesta no puede prosperar. Acto seguido, en lo que hace a los planteos de fondo y en torno al agravio que cierne sobre la inclusión en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de las compensaciones otorgadas a los molinos harineros, recuerda que por Resolución N° 9 del Ministerio de Economía y Producción de la Nación del 11/01/01 se estableció un sistema de compensaciones a los molinos harineros que vendan en el mercado interno harina de trigo para consumo. Por su parte, a través de la Resolución N° 378 del 21/08/08 (y sus respectivas modificaciones) se fijaron los parámetros para la determinación y pago de las mismas.

Agrega que dichas compensaciones no se tratan de un subsidio, un estímulo a la producción de determinado bien o sector o creación de industrias de utilidad

nacional, cuya vigilancia y evaluación de resultados debe realizar el Estado. Afirma que lo que está haciendo en este caso particular el Estado Nacional, es intervenir el mercado, pagando parte del precio de la harina tipo "000" a fin de que el aumento de precio generado por el mercado, no sea abonado directamente por el consumidor final. Por tanto, sostiene que las compensaciones abonadas por el Estado Nacional a la firma de marras integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos prevista por el artículo 187 del Código Fiscal.

Luego y en cuanto a las manifestaciones del recurrente vinculadas con los intereses aplicados, destaca que dichos accesorios se fundan en la procedencia del ajuste impuesto, motivo por el cual corresponde su aplicación.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, la Agencia sostiene el criterio objetivo de la aplicación de la multa, no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que el sujeto pasivo no ha cumplido en forma con el pago de la deuda fiscal ni ha acreditado causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, conforme artículo 24 del Código Fiscal, ausente en autos. Por otra parte, en cuanto al argumento que expresa que la atribución de responsabilidad debería efectuarse únicamente respecto del presidente que ejerció el cargo en los años 2010 a 2012, expresa que el artículo 255 de la Ley de Sociedades N° 19550, aplicable por vía del artículo 4 del Código Fiscal, demuestra claramente que, por expresa previsión legal la administración de la sociedad anónima se encuentra a cargo del Directorio y es éste quien debe demostrar que ha exigido de la firma los fondos necesarios para el pago, pese a lo cual ésta lo colocó en la imposibilidad de cumplimiento (art. 24 del Código Fiscal).

Por lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

1) En relación a la prescripción invocada, la parte apelante alega la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de frondosos antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, corresponde comenzar por mencionar 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; 332616 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, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan. Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas.

Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales.

Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de 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 (1° de agosto de 2015): *"...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal..."* (CS en causa "Volkswagen" ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros).

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

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

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse

como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *“...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...”* (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en “Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia 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: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684).

En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: “... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”. Citando a Planiol dice: “La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...” (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene 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 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que el planteo del apelante se dirige al período fiscal 2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Contribuyente bajo el Régimen del Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Resolución Normativa A.R.B.A. N° 83/2010 y Resolución General C.A.C.M. N° 8/2010); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2016.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial (según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994), se produjo la notificación de la

Disposición Delegada en crisis, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el 10 de mayo de 2016, conforme surge de las constancias de fs. 1552 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto el 1° de abril de 2016 (vide fojas 1553).

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...”*.

Y, previamente a todo lo acontecido, según constancias de fs. 1152/1153, con fecha 27 de junio de 2013 se notificó a la contribuyente 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 Código Civil por entonces vigente y la consecuente suspensión por un año (CSJN, 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”).

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor. Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2010 y posteriores, no puede prosperar; lo que así Voto.

Con respecto a la alegada prescripción de la acción fiscal punitiva, corresponde en primer término dilucidar si se ha producido infracción alguna en el accionar del contribuyente.

2) Con respecto al agravio medular traído sobre el ajuste efectuado, cabe adelantar que asiste razón a la queja vinculada a la gravabilidad de los subsidios otorgados a la firma de autos por la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (O.N.C.C.A.), ello a la luz de la clara manda legal del artículo 188, inciso d) del Código Fiscal: *“No integran la base imponible, los siguientes conceptos: ... d) Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, incluidas las sumas de dinero que destinen a evitar o atenuar incrementos en las tarifas de servicios públicos...”*.

Siendo tan contundente el legislador, corresponde recordar que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (vide Fallos: 313:1007).

Es de observar que el criterio fiscal se asienta, básicamente, en la puntual interpretación del caso que efectuó en el Informe n° 126/07. En efecto, del mismo se advierte que, previo referir que -según su visión- el concepto “subsidio” debe ser considerado como aquel monto concedido por el Estado como una liberalidad que no constituye una retribución por la actividad ejercida, desde donde deriva -por una lado- que “los subsidios que deben excluirse de la base de medición son los que no se corresponden con el concepto de retribución de la actividad”, y -por el otro- “cuando se trata de un valor que para el comerciante integra la retribución del bien vendido o de la prestación realizada, debe computarse en la base imponible...”, concluye diciendo que “en el particular los importes percibidos en forma de “subsidio” son compensaciones de la actividad desarrollada habitualmente a título oneroso por los productores, agregando que “ello así, y en tanto no se trata de sumas destinadas a evitar incrementos en las tarifas de servicios públicos no quedan comprendidos en el supuesto contemplado en el inciso d) del art. 162 del Código Fiscal (hoy art. 188).

En este contexto de la pretensión fiscal, adelanto que la misma no puede prosperar, ni bien se repara que este Tribunal ya ha sentado un criterio diverso respecto de la temática en cuestión, esto es el alcance que corresponde asignar a la norma involucrada, más allá que se trató de un caso (en autos “ANDRES LAGOMARSINO E HIJOS S.A.”, Sentencia del 2 de marzo de 2021, Registro 2276 de la Sala I; anteriormente en autos “GUSPAMAR SA”, Sentencia del 13 de diciembre de 2007, Registro 779 de la Sala II; y en autos “DALE GAS S.A.”, Sentencia del 26 de agosto de 2021, Registro 4321 de la Sala III, entre muchas otras)

En tales precedentes se remarcó, que considerando al Estado en sentido amplio, la apuntada finalidad perseguida por el Gobierno Federal al implementar el sistema y asignar parte de sus recursos a dicho objetivo importa un necesario beneficio que repercute indirectamente en las provincias, de donde sería un contrasentido que alguna de ellas procurara, a su vez, un provecho fiscal gravando una porción aportada por aquél.

A mayor abundamiento, nótese que idéntico régimen lo pudo haber establecido exclusivamente la Provincia de Buenos Aires, situación hipotética que —de avalarse la postura de la Agencia de Recaudación— hubiera significado neutralizar, vía impuesto, una parte del gasto que la propia comunidad bonaerense estuvo dispuesta a efectuar, circunstancia por demás reñida con elementales principios de las finanzas públicas.

También cabe referenciar que se respalda análoga solución en antecedentes de la Corte Suprema de Justicia de La Nación (en autos “Camuzzi Gas del Sur S.A. c/Provincia de Tierra del Fuego” del 16 de noviembre de 2004).

Consecuentemente, por las mismas razones detalladas precedentemente, entiendo que debe dejarse sin efecto el ajuste efectuado sobre este punto, lo que así declaro.

3) Con respecto a las restantes causales de ajuste, esto es, erróneo cálculo del coeficiente unificado de Convenio Multilateral y erróneo encuadre de la actividad de “servicios de transporte” en el régimen general del artículo 2° del CM, la apelante alega y acredita (ver fs. 1574) la regularización de tales conceptos mediante acogimiento al régimen previsto por el artículo 105 del Código Fiscal (conforme autorización de los artículos 75 de la Ley N° 14044 y 97 de la Ley N° 14808), reglamentado por la Resolución Normativa N° 6/2016.

Tal acogimiento, debidamente regularizado según constancias de fs. 1604/1606, no ha merecido observación alguna de la Representación Fiscal, por lo que debe considerarse válido, con los alcances alegados por la apelante.

4) En cuanto a la multa por Omisión, aplicada en un 5% del impuesto no abonado, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible radica en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en su omisión de pago, siendo que, en materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándole al contribuyente la demostración de un error excusable de hecho o de derecho.

En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (“...no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho....”).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial

aplicables al caso que se analiza.

Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado. Así, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, recordando que el motivo de sanción ha quedado reducido a cuestiones de interpretación sobre la aplicación de normas del Convenio Multilateral, puede apreciarse en definitiva que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524).

Desde esta perspectiva, la cual comparto y hago propia, entiendo que la causal eximente alegada por el apelante resulta procedente, debiendo revocarse la multa establecida por el Fisco en el artículo 7° del acto apelado, lo que así voto.

5) Por último, con respecto a los agravios vinculados a la responsabilidad solidaria endilgada en el acto apelado, cabe precisar que a partir de lo hasta aquí resuelto, ha devenido abstracto su tratamiento, correspondiendo dejar sin efecto la misma, al no subsistir reclamo fiscal alguno. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1553/1565 por el Dr. Daniel Norberto Malvestiti, en representación de la firma "MOLINOS CABODI HNOS. S.A." y de los Sres. José María Fernández Cabodi, Juan Sebastián Laporta, Julio Osvaldo Cabodi, Mario Humberto Manghi, José María Fernández, María Sofía Fernández de Mangui, Liliana Beatriz Morando de Cabodi y María Cristina Cabodi de Laporta; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 762, dictada con fecha 19 de febrero de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto parcialmente la determinación de oficio contenida en el referido acto, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. 3°) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 7° y la responsabilidad solidaria establecida por su artículo 8°. 4°) Confirmar los restantes

términos del acto impugnado, debiendo tenérselos por regularizados, de acuerdo a constancias de fs. 1574 y 1604/1606.

VOTO DEL CONTADOR RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 762/16, en primer término debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo resuelto por el Vocal Instructor de la prescripción planteada contra la vigencia de las correspondientes facultades determinativas del Fisco (**punto 1** del Considerando III; ello, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, 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, en lo vinculado al régimen jurídico aplicable al caso y la limitación de las potestades locales a la hora de regular la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” –Conf. Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional–); lo que así declaro.

Por su parte, con respecto a la prescripción planteada contra la multa por omisión aplicada, reparando en la naturaleza de la pretensión bajo estudio y las garantías que protegen al administrado frente a ella, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al

establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, corresponde señalar que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas*”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse

inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual.

Cabe destacar previamente que, sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1° y 2° del Art. 159 del código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito de omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal); y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

Ello, por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs. del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr, para el período fiscal bajo estudio (2010), el 1 de julio de 2011 (ya que el vencimiento previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada determinativa se produjo el 30 de junio de 2011, Conf. Resolución Normativa N° 83/2010); y venció a las 24 Hs. del día 30 de junio de 2013, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Cabe destacar en este sentido, que la notificación de la liquidación de diferencias no resulta un acto susceptible de encuadrarse entre las causales de interrupción

previstas en los incisos “b” a “d” del Art. 67 del Código Penal, como si lo sería la notificación de la resolución de inicio del procedimiento sumarial. Sin embargo, este último acto procesal ocurrió recién el 4 de diciembre de 2015 (ver constancia agregada a fojas 1460).

Conforme lo expuesto, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado, declarar la prescripción de las facultades de Fisco para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2010, dejar sin efecto la referida sanción y la responsabilidad solidaria extendida para su pago y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, por lo demás, comparto en lo sustancial las consideraciones expuestas y lo resuelto por mi colega preopinante bajo los **puntos 2** (tratamiento impositivo de los ingresos obtenidos en concepto de “subsidios”, sin perjuicio de remitir –a mayor abundamiento– a los argumentos que he desarrollado en carácter de Vocal Instructor en autos “Corijunio S.A”, Sentencia de Sala II del 30 de agosto de 2019, Registro N° 2847), **3** (restantes causales de ajuste regularizadas) y **5** (responsabilidad solidaria extendida a los apelantes); lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Daniel Norberto Malvestiti, en representación de la firma “MOLINOS CABODI HNOS. S.A.” y de los Sres. Cabodi, Juan Sebastián Laporta, Julio Osvaldo Cabodi, Mario Humberto Manghi, José María Fernández, María Sofía Fernández de Mangui, Liliana Beatriz Morando de Cabodi y María Cristina Cabodi de Laporta, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 762/16, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar la multa por omisión (Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal) vinculada al período fiscal 2010. **3)** Dejar sin efecto parcialmente la determinación de oficio contenida en el referido acto, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2, del voto de la instrucción. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes. **5)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios la disposición apelada.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Que en virtud de las cuestiones de hecho y de derecho que sobradamente han sido expuestas en el voto del Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1553/1565 por el Dr. Daniel Norberto

Malvestiti, en representación de la firma “MOLINOS CABODI HNOS. S.A.” y de los Sres. José María Fernández Cabodi, Juan Sebastián Laporta, Julio Osvaldo Cabodi, Mario Humberto Manghi, José María Fernández, María Sofía Fernández de Mangui, Liliana Beatriz Morando de Cabodi y María Cristina Cabodi de Laporta; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 762, dictada con fecha 19 de febrero de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto parcialmente la determinación de oficio contenida en el referido acto, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de la presente. 3°) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 7° y la responsabilidad solidaria establecida por su artículo 8°. 4°) Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiendo tenérselos por regularizados, de acuerdo a constancias de fs. 1574 y 1604/1606. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: "MOLINOS CABODI HNOS. S.A." - 2360-0448835/12

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-18372267-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4918.