



**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:** Expediente administrativo número 2360-0099628/ 2014 caratulado “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”.

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente administrativo número 2360-0099628 del año 2014, caratulado “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con el Recurso de Apelación obrante a fs. 1/22 del Alcance 5 que corre como fs. 2819, interpuesto por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia; al cual adhieren a fs. 30/36, 37/43, 44/50 y 51/57, del referido Alcance, Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos Eduardo Martins E Silva, Gabriela Ivone Grobocopatel y Andrea Mariela Grobocopatel, respectivamente, todos por derecho propio y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, de fecha 5 de diciembre de 2018, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que el acto supra señalado, agregado a fs. 2783/2815, determinó las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-60445647-5, en el impuesto sobre los ingresos brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2012, por el ejercicio de las actividades de “Cultivo de Cereales excepto los forrajeros y semillas para siembra” (NAIIB 11110), “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (NAIIB 511110), “Comercialización de productos agrícolas efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos” (NAIIB 512113), “Venta al por mayor de semillas” (NAIIB 512114), “Venta al por mayor de Combustibles y lubricantes -excepto para automotores, gas en

garrafas y fraccionadores de gas licuado- leña y carbón” (NAIIB 514191), “Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y productos agroquímicos” (NAIIB 514934), “Servicios de almacenamiento y depósito” (NAIIB 632000) “Servicios de transporte de mercaderías a granel incluido el transporte por camión cisterna” (NAIIB 602120), y “Servicios de crédito para financiar otras actividades económicas” (NAIIB 659810). Establece por su artículo 3º, diferencias a favor del Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos tres millones trescientos veinte mil ciento treinta y siete (\$ 3.320.137,00) suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley nº 10397, T.O 2011 y modificatorias).

Aplicó en el artículo 4º una multa equivalente al 25% del impuesto omitido conforme el artículo 61 primer párrafo del Código citado. Por último, en el artículo 6º se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada con la contribuyente por el pago del impuesto reclamado, intereses y multa, de los Sres. Andrea Mariela Grobocopatel, Gustavo Fabián Grobocopatel, Gabriela Ivone Grobocopatel y Carlos Eduardo Martins E Silva, conforme artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo normativo.

A fojas 2824, de conformidad con lo normado en el artículo 121 del Código Fiscal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal Fiscal de Apelación, mientras que a fojas 2827 se dejó constancia de la asignación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, de la Sala I a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal, ordenándose dar impulso procesal a la misma.

A fs. 2833, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se otorga traslado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), encontrándose glosado a fojas 2836/2849, el escrito de réplica.

A fs. 2852 obra agregado Oficio Ley 22172, librado en autos “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A. s/ CONCURSO PREVENTIVO”, en trámite por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial N° 12, Secretaría N° 23, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, a través del cual se hace saber que con motivo del concurso preventivo abierto sobre dicha empresa, se ha dispuesto la suspensión de los juicios de contenido patrimonial contra la concursada.

A fs. 2854, se hace saber que la Sala I ha sido integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz, este último en carácter de Conjuez (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, en materia probatoria se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa, dictándose el llamado de autos para sentencia, providencia que notificada a fojas

2855/6 quedó consentida, por lo que la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta.

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que los apelantes, luego de reseñar los antecedentes de la causa, detallan los agravios que la disposición dictada les causa.

En primer lugar oponen la **prescripción** de las acciones y poderes de la Agencia respecto de las obligaciones de los periodos enero a diciembre de 2012, advirtiendo que conforme tiene dicho la Corte Suprema las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, resultan inválidas pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que se aparten de la legislación de fondo.

Que, conforme a ello, entienden que el plazo aplicable a la prescripción de las facultades y poderes de la Agencia para determinar obligaciones fiscales, exigir judicialmente pagos y aplicar multas empieza a correr desde que opera el vencimiento de las obligaciones tributarias (Conf. Art. 3956 C.C.). Discrepan con la aplicación en autos del art. 161 del Código Fiscal, que establece la suspensión por un año del curso de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco, considerándolo inconstitucional por apartarse del Código Civil al considerar supuestos interruptivos diferentes a los regulados en dicho ordenamiento. Citan jurisprudencia.

Solicitan la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 159 y 161 del Código Fiscal por resultar violatorios de los artículos 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Citan jurisprudencia al respecto.

Manifiestan la improcedencia del **ajuste impositivo** respecto de la actividad de Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas. En ese sentido observan que la operatoria entre el consignatario y el productor genera la emisión de formularios 1116 C, donde se especifican el precio y la comisión que corresponde al comitente. Posteriormente, el mandatario vende los cereales recibidos en consignación y obtiene un ingreso que puede o no coincidir con el indicado en el formulario citado. Tales operaciones se reflejan en las cuentas denominadas "Comisiones", "Compras de cereales en consignación" y "Venta de cereales en consignación".

Aducen, que el fisco desestima la forma de tributación adoptada por la firma la que al momento de determinar la base imponible, considera las comisiones como ingresos gravados y los declara en la actividad "Venta al por mayor y/o comisión o consignación de productos agrícolas", mientras que los precios de transferencia a los productores y los obtenidos por las ventas, tributan por la diferencia entre unas y

otras, trasladando al próximo periodo de corresponder, la base negativa acumulada (conf. el artículo 631 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004 e Informes N.º 34/90 219/06 y 30/09 de ARBA aplicables).

Sostienen que el criterio de la Agencia resulta infundado e improcedente toda vez que distorsiona la base en cuestión al consumir montos en exceso de las compras mediante la inclusión de las comisiones como conceptos integrantes de las ventas en el armado de la base diferencial correspondiente a la actividad, cuando en rigor las comisiones deben tributar en la actividad 511110 "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas".

Discrepan en cuanto al ajuste realizado por el Fisco consistente en detraer el importe de las comisiones provenientes de la intermediación de granos que declaró en el Código NAIIB 511110 y las incorpora al Código 511990. Señalan una vez más que ARBA distorsiona irrazonablemente la base, al consumir montos en exceso de las compras mediante la inclusión de las comisiones como conceptos integrantes de las ventas en el armado de la base diferencial correspondiente a la actividad, cuando en rigor las comisiones deben tributar sobre "Base llena" por separado en la actividad 511110, toda vez que las comisiones por compraventa de granos en consignación se corresponden a ingresos diferentes a los generados por ventas en consignación.

Consideran improcedente el cargo fiscal efectuado -según entienden- sobre base presunta respecto de los ingresos por la actividad de "Servicios de transporte de mercaderías a granel" (Código NAIIB 602120), toda vez que la firma no cuenta con camiones propios, siendo los transportistas que son los titulares de los camiones, los que realizan la actividad habitual y corren los riesgos inherentes a la misma.

Manifiestan que actuando como acopiador-consignatario es depositario e intermediario en la cadena de comercialización de granos, instrumentando las operaciones en los formularios C 1116 A, C 1116 B y/o C 1116 C, los cuales son los únicos documentos respaldatorios existentes en los casos en que el depositante y vendedor es un productor agropecuario. En consecuencia, realiza la actividad de Logística del transporte de granos percibiendo una comisión que se registra en la cuenta contable 4.7.01.000.00.00 que tributa a una alícuota mayor.

Exponen que los movimientos de la operatoria del transporte de granos son registrados en Cuentas de Orden que reflejan los fletes a recuperar en donde se exterioriza el gasto que afronta la firma por el flete realizado por el tercero y el recobro del mismo mediante la emisión de una factura hacia el productor como "Recupero de Gastos", situación que fue acreditada mediante la documental presentada y puesta a disposición, la prueba informativa y pericial producida en

autos. Destaca que ARBA hizo caso omiso a la prueba ofrecida.

Plantean la nulidad del acto por falta de fundamentación en tanto se pretende armar la base imponible de la actividad bajo un método presuntivo que carece de soporte jurídico, en tanto no encuentra sustento en indicios válidos que puedan validar el ajuste fiscal. Mencionan que no existen motivos que habiliten la Base presunta, habida cuenta que se han arrojado los documentos y registros contables requeridos por la inspección. Afirman el acto es nulo, por carecer de causa, motivación y por violación del derecho de defensa.

Finalmente, se agravan de la improcedencia del ajuste en relación al coeficiente unificado y la aplicación de los artículos 9° y 11 del Convenio Multilateral. Entiende que el régimen a aplicar es el general del artículo 2° para las actividades declaradas y no como asigna la fiscalización para la actividad nombrada en el número 51110 la asignación del artículo 11 y para la actividad 602120 el régimen especial del artículo 9° del C.M.

Manifiesta que Arba, sin justificar, detrajo ingresos liquidados en el régimen general para la determinación del coeficiente y los encuadra en los regímenes especiales. En tal sentido, discrepan sobre la aplicación del artículo 11 del Convenio debido a que el mismo se aplica para aquellos sujetos que desarrollen en forma habitual la actividad de intermediación. Entienden que el Fisco yerra al atribuir el 100% de los ingresos a la provincia de Buenos Aires, al coincidir la oficina central y la radicación de los bienes, sin demostración alguna, vulnerando de esa manera el derecho de defensa de la firma. Entiende que se requiere del desarrollo de actividad en otra jurisdicción y no como en el caso de marras donde toda la actividad se desarrolla en la misma jurisdicción.

Sobre la pretensión de aplicar el artículo 9° respecto de la actividad de servicios de fletes, aseveran que de la lectura de dicho artículo surge que su aplicación se ha previsto para las empresas de transporte y no para la "actividad", conforme las Resoluciones 11/2004 de la Comisión Arbitral y 22/2004 de la Comisión Plenaria. Además, señalan que la atribución del 100% de los viajes a la provincia de Buenos Aires es arbitraria y carece de justificación.

Por su parte, se oponen a la aplicación de intereses. Sostienen que no hubo un ISIB que se haya dejado de ingresar que tornara procedente la pretensión resarcitoria. Aclaran que no hubo un ingreso tardío, culposo y en defecto realizado por la parte.

Invocan la **prescripción de la multa por omisión** prevista en el artículo 61 del Código Fiscal. Sin perjuicio de ello, manifiestan que es improcedente y errónea por inculpar a la empresa de un ilícito de estricta naturaleza penal respecto del cual

deben concurrir elementos objetivos y subjetivos en el accionar de la firma para que le pueda ser atribuida, cuestiones no satisfechas aquí. Cita jurisprudencia sobre el principio de la personalidad de la pena.

Rechazan la imputación de la **responsabilidad solidaria** de los órganos de administración de la sociedad establecida en los artículos 21 y 24 y 63 del Código Fiscal, señalando que esas normas exceden los límites de las competencias que le son propias a la Provincia de Buenos Aires avanzando sobre materias cuyo orden y regulación son propias del legislador nacional. Señalan que la regulación de la naturaleza jurídica y alcance de la responsabilidad solidaria resultan materia exclusiva del Congreso de la Nación, conforme lo establecido por el artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

Sostienen que la pretensión de ARBA de hacer extensiva la responsabilidad a los directivos de la empresa por los tributos, supuestamente adeudados, basándose en una ley local que desconoce la ley de Sociedades Comerciales Nº 19550, resulta una flagrante violación de la Constitución Nacional y los Códigos sobre la materia. En igual sentido aducen que debe valorarse la culpabilidad de los presuntos implicados, observando la existencia del incumplimiento de sus deberes. Citan jurisprudencia.

Formulan reserva del caso extraordinario provincial y federal.

**II.-** Que a su turno, en oportunidad de contestar el traslado, la Representante Fiscal efectúa una somera reseña de las actuaciones y de los agravios vertidos por los apelantes.-

En primer lugar, considera improcedente el planteo de nulidad. Destaca que la Agencia ha respetado todas las etapas y los requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Específicamente señala que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la causa de la pretensión que el Fisco dirige, exponiendo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables. Entiende que la nulidad articulada radica, en definitiva, en una disparidad con el criterio sostenido por el Fisco para sustentar la Disposición en crisis, y una disímil motivación o equivale a su ausencia. Cita antecedentes de este Cuerpo en aval a su postura.

Seguidamente, respecto a la prescripción invocada, la Representación Fiscal alude a la improcedencia de la aplicación del Código Civil entendiendo que la materia tributaria conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

En el mismo aspecto, indica que el impuesto sobre los ingresos brutos se caracteriza

por ser un impuesto de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual, siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal. De esta manera para el período 2012, la prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2014, pero habiéndose notificado la disposición Nro. 8947/18 el 19 de diciembre de 2018, dicho plazo se encuentra suspendido hasta 90 días después de la notificación de la sentencia que determine el tributo o apruebe la liquidación.

Con relación al planteamiento de inconstitucionalidad de las normas sobre la materia, la Defensa del Fisco invoca el artículo 12 del Código Fiscal.

Respecto a los agravios sobre la actividad de “Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos” (NAIIB 512113), la Defensa fiscal remite a lo manifestado por el juez administrativo en el acto en crisis para rechazar el agravio introducido. Del mismo modo descarta la queja relativa a las presuntas diferencias en los ingresos de la actividad “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ncp” (Código NAIIB 511990), en el Código NAIIB 511110, remitiendo al acto determinativo para dar cuenta del accionar de la Administración, todo ello a fojas 2799 y sgtes del Acto en crisis. Asimismo invoca precedentes de este Cuerpo.

Con relación al transporte de mercaderías, la Representación fiscal expone lo manifestado a fojas 2800 por el juez administrativo donde habiéndose dictado una medida para mejor proveer a fin de acreditar el reintegro de gastos, el perito concluyó que no se pudo comprobar que la empresa realiza solamente la realización de fletes y que solo logra recuperar el gasto, por lo que se procedió a ratificar el ajuste.

Sostiene que, a pesar de no contar la empresa con camiones propios, no se ve imposibilitada de brindar servicio de fletes directamente del transportista al productor (mediante fleteros), desarrollando la gestión comercial con autonomía suficiente para refutar que lo realiza por cuenta propia. Agrega que conforme se expone en el acto en crisis, de la documental obrante en el expediente, surge que los ingresos se encuentran respaldados por Notas de Débito emitidas por el contribuyente, de las cuales no puede colegirse cuál es la actividad efectivamente desarrollada, existiendo la leyenda de “Gastos de Administración Fletes”. Tampoco ha acreditado la posible relación entre esa actividad y la actividad de transporte (Código NAIIB 602120), no siendo las mismas excluyentes entre sí. Destaca que el régimen de intermediarios es un régimen de excepción al principio general sentado en el artículo 195 del Código de rito y como tal de interpretación restrictiva, por lo que solo será procedente de cumplimentarse con los requisitos exigidos por la figura y mediante la prueba que acredite la operación efectuada.

En cuanto al agravio relacionado con la inclusión dentro del coeficiente de ingresos de las actividades encuadradas en los Regímenes especiales de los artículos 9º y 11 del Convenio Multilateral, concluye que los mismos prevén un régimen especial para las actividades de intermediación y transporte no resultando de aplicación el artículo 2º del Régimen General del Convenio como la firma entendió. Sobre la invocada inaplicabilidad del artículo 11, manifiesta la Representación Fiscal que el juez administrativo confirma lo actuado cuando son coincidentes la sede de la firma y el lugar de venta -situación no desvirtuada en autos-, conforme lo tiene dicho la Resolución (CP) 11/2002 y en idéntico sentido la Resolución (CA) 49/09.

Sobre la inaplicabilidad del artículo 9º en la actividad de transporte, la Defensa fiscal considera que estando expresamente previsto dicho régimen los ingresos deben atribuirse conforme sus extremos, consignando que la Comisión Arbitral mediante las Resoluciones 49/09, 50/10 y 33/13 avala dicho tratamiento fiscal.

Con referencia a la improcedencia de los intereses resarcitorios, advierte que la falta total o parcial de pago de las deudas por impuestos, tasas, contribuciones que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devenga sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, el mencionado instituto. Cita los artículos 509, 512, 621 y 622 del Código Civil.

Respecto a la sanción impuesta, considera que habiéndose concluido la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente.

En cuanto a la responsabilidad solidaria, la Defensa del Fisco expresa que el instituto reconoce su fuente en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena, siendo los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales que conforman el órgano directivo, los responsables solidarios dado que la ley solo exige la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. Tampoco resulta procedente la aplicación de principios de la legislación de fondo como la Ley de Sociedades Comerciales, arguye la representación Fiscal, resaltando que no debe confundirse el marco regulatorio de la estructura y funcionamiento de la sociedad cuya competencia para legislar se encuentra atribuida a la Nación, con el instituto de la solidaridad en materia fiscal que es una cuestión de competencia exclusiva de la Provincia, en virtud de las facultades no delegadas a la Nación. La figura no reviste carácter subsidiario, la propia norma expresa que los declarados responsables se colocan en la misma forma y oportunidad que rigen para los obligados directos (artículo 21 del Código Fiscal).

Por lo tanto y en virtud a lo precedentemente expuesto solicita que los planteos del apelante sean rechazados, teniendo presente la reserva del caso federal.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Que, en atención a los planteos de las partes, corresponde decidir si la Disposición Delegada atacada, se ajusta a derecho.

**1) PRESCRIPCIÓN.** Que preliminarmente me pronunciaré en relación a la prescripción invocada. La parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida 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).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias 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 regula.

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, 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 distinta, 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).

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 el cómputo del mismo, 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 las 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 de oficio 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 concebirlas 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, más tributario, 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 en las presentes actuaciones el período fiscal 2012. Así, siendo que la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral - tuvo vencimiento para su presentación el día 28 de junio de 2013 (conforme artículo 2° de la Resolución General C.A.C.M. N° 7/2012), comienza el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 28 de junio de 2018.

Sin embargo, previo a ello y según constancias de fs. 2630/2638, con fecha 30 de junio de 2015, 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 (*“...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica, Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción.”*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la*

*norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.*

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos 2 años de prescripción, el 30 de junio de 2015 se suspende el cómputo hasta el 30 de junio de 2016, retomando a partir de esa fecha y culminando definitivamente el 28 de junio de 2019.

Previo a ello y en término útil, se produce entre los días 6 y 19 de diciembre de 2018 (fs. 2816/2817), la notificación del acto ahora apelado, con la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio y posteriormente, la interposición del recurso bajo tratamiento el 27 de diciembre de 2018.

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

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en 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 2012, no puede prosperar, lo que así Voto.

Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el período fiscal involucrado, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2013 y feneciendo el 1° de enero de 2018, sin verificarse en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta

haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

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

**2) NULIDAD.** Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los planteos nulificantes incoados, debe recordarse que el artículo 128 del Código Fiscal aplicable circunscribe –en principio– el ámbito de procedencia de la nulidad y prevé como supuestos de la misma –entre otros– a la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los Arts. 70 y 114 de dicho plexo normativo.

En este sentido, el referido artículo 114 del Código Fiscal, en referencia a las resoluciones determinativas, dispone: “*La resolución deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente.*” Y, por su parte, el artículo 70 de dicho código, vinculado a las resoluciones que aplican multas, señala en su segundo párrafo: “*Estas resoluciones deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente.*”

De la lectura a la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el Juez Administrativo ha motivado suficientemente la misma, efectuando una valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones.

Se ha dado así justificación y explicación a la pretensión fiscal incoada en este punto, merituando los elementos y constancias existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, aportados por la firma contribuyente.

Cabe destacar en este punto, que no debe confundirse la disconformidad con los

criterios asumidos y expuestos 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, al tiempo de abordar los pertinentes agravios de fondo.

Por su parte, con respecto al planteo de la utilización de la “base presunta”, debo rechazar el mismo atento que dimanante de las constancias de autos surge palmariamente que el Fisco practica la determinación de oficio sobre base cierta, y así se le ha hecho saber al quejoso -vide fojas 2785-. Es claro, entonces, que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades propias.

En consecuencia y por los fundamentos volcados en los considerandos precedentes, concluyo que no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue, ni la violación de derechos constitucionales. En orden a ello, corresponde rechazar la nulidad solicitada; lo que así declaro.

**3) AJUSTE:** Que corresponde ahora abordar las restantes cuestiones que han sido opuestas por los apelantes que tienen que ver con las causales de ajuste que el Fisco ha practicado.

Que, no puede desconocer esta Instrucción la sentencia dictada por este Cuerpo, en las actuaciones “Los Grobo Agropecuaria S.A” de la Sala III, de fecha 16/11/2015, Registro 3237, donde se ventilaron cuestiones similares en cuanto causa y objeto del ajuste fiscal, que hoy se invocan por los agraviados, guardando identidad entre los hechos, agravios y derecho aplicable por las partes involucradas en autos.

En paralelo y muy recientemente, (Sentencia del 17 de septiembre de 2025, Registro 3780 de la Sala II) este Cuerpo ha vuelto a expedirse ante un ajuste de características análogas, decidiendo este Instructor hacer suyo en lo pertinente y dar por reproducidos aquí, los argumentos vertidos en su Voto por el Vocal instructor actuante en esos actuados.

Respecto de la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas”, Código NAIIB 511110; o Observo que la firma ya impugnó este punto en el descargo ante la Administración sosteniendo los mismos argumentos que ahora, obrando en el acto en crisis las razones que dan sustento al actuar fiscal.

Entiendo que debe ratificarse el cargo fiscal a este respecto, puesto que tal como sostiene ARBA resulta de aplicación el artículo 195 del Código Fiscal. El citado artículo establece: *“Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de*

*intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se registrarán por las normas generales”.*

Como lo ha expresado ya la Sala III en el antecedente citado: “...existiendo una norma específica que prevé la tributación de la actividad considerando el modo en que la misma se desarrolla, sus extremos no pueden dejar de ser tenidos en cuenta por la firma, puesto que su aplicación no resulta facultativa para ella, sino obligatoria. De ahí que el Fisco manifieste que si bien el modo en que trató estos ingresos “... no carece de lógica (tributar por un lado la comisión pactada con su comitente y por otro la diferencia entre ingresos – precio pagado por el comprador – y egresos -lo transferido al productor)..” resulta de aplicación lo preceptuado en el artículo 195 del Código Fiscal...”.

Que, despejada la aplicación del transcripto artículo, la Autoridad de Aplicación da cuenta del modo en que ha obtenido los ingresos para esta actividad conforme surge del Acto en crisis, vide fojas 2785 vta, 2786 vta y la respuesta brindada al descargo a fojas 2791 vta y siguientes e 2639/2654, cuestión que debe ser ratificada aquí, lo que así declaro. Idéntica solución propicio para la actividad bajo código NAIIB 512113.

Que en lo que hace a su queja destinada a cuestionar las alícuotas aplicadas en relación a determinadas actividades que fueron reencuadradas por el Fisco, advierto que el quejoso no ha invocado perjuicio alguno ya que de sus propios dichos, vide fojas 11 del recurso de apelación que corre a fojas 2819, se observó la inexistencia de perjuicio alguno para las actividades nombradas en los códigos NAIIB 512114 y 514934, tornándose abstracto el agravio articulado, lo que así declaro.

En relación al ajuste respecto de la actividad “Servicios de transporte de mercaderías a granel, incluido el transporte en camión cisterna” (NAIIB 602120), traigo a colación el antecedente ya citado supra y la información que surge a fojas 2787 y sig., 2792 vta, la actividad de contratación de fletes, intermediando entre los prestadores de los mismos o empresas de transporte y los productores de granos que requieren dichos servicios y que la forma de registración contable que la firma utiliza, los servicios que se le imputan a los transportistas y que se trasladan a los productores, se exponen en cuentas de movimiento “Fletes a Recuperar” (incluye lo pagado a la empresa de transporte que efectivamente prestó el servicio) y “Fletes Recuperados” (incluye el recobro del flete al productor), donde no es posible identificar o relacionar en forma directa el traslado del precio pagado por los fletes al

productor relacionándolo con cada prestador del servicio, siendo que, además las operaciones mencionadas involucran bienes fungibles, es decir que los mismos pierden identidad una vez que comienza su traslado, no pudiéndose constatar que se trate de un recupero de gastos. Esta situación ya fue objeto de análisis en el antecedente que se cita de la firma, por lo que se remite a lo observado por el Tribunal por razones de economía y celeridad. *“...En consecuencia, del análisis de las facturas obrantes en estas actuaciones, como así también las pericias realizadas, el contribuyente no interviene por cuenta y orden de terceros, pudiéndose agregar que tampoco se observan rendiciones de cuenta y líquido producto, como correspondería a una empresa que actúa como comisionista por cuenta de su comitente. ...los apelantes solicitan la aplicación al caso del Informe 256/06 de la Dirección Técnica Tributaria. Sin embargo, entiendo que la situación que fue objeto de tratamiento en el informe dista de la ventilada aquí. En efecto, se informa allí que la sociedad motivo de la consulta, procede a facturar al cargador mediante una liquidación de acarreo, la que contiene una leyenda colocada en forma manual, mediante un sello, que indica que los fletes se realizan por exclusiva “cuenta y orden de terceros”. Las referidas liquidaciones de acarreo son registradas en el Subdiario IVA Ventas, situación que no ocurre en autos, en los cuales se registran las operaciones mediante cuentas de movimiento como “Fletes a recuperar” en el pago a los terceros fleteros y “Fletes recuperados” en el recobro del flete al productor, según lo informado por los peritos en la instancia....En tal sentido, es la firma quien consigue al cliente, presta el servicio, factura a su nombre el precio íntegro del servicio, reconociendo como propios el total de esos ingresos, concretando su operatoria comercial a través de facturas de venta y de compra; asimismo, impone los precios del servicio, trata con el cliente las condiciones del mismo y cobra por el servicio, subcontrata el servicio a los fleteros que se encargan de ejecutar el transporte. En conclusión, desarrolla su gestión comercial con autonomía suficiente para reputar que lo hace por cuenta propia...”*

Por ello, de todo lo expuesto, es posible concluir que la empresa no es intermediaria sino que actúa por cuenta propia cuando efectúa la contratación de fleteros terceros. Asimismo, el Tribunal tiene dicho “Lo que sí es necesario, es precisar el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que latu sensu realiza intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial que analizamos...excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial.” (“Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, 2 ed.,

Depalma Enrique G. Bulit Goñi; en el similar sentido, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Impuesto a los Ingresos Brutos, Ed. Depalma, p. 156), "Wright Fernandez Ursini y Asoc. SRL del 23/02/06, entre otros.

Así, como corolario, concluyo que nos encontramos frente a una firma que realiza transporte de mercaderías a granel, que subcontrata con otros fleteros en la realización de la tarea que él mismo no puede ejecutar con camiones propios a sus propios clientes; lo que así se declara.

En cuanto a la aplicación del artículo 9° del Convenio Multilateral para la actividad de servicios de fletes, puesto que sostienen que debe utilizarse para las empresas de transporte y no para la actividad en si misma. Cabe destacar que las Resoluciones citadas por el apelante como aplicables al caso, como la N° 11/04 de la Comisión Arbitral sobre la actividad de correo privado enuncia: "la actividad tiene características especiales que la diferencian del transporte del artículo 9° del Convenio Multilateral, ya que existe una variada gama de servicios que prestan las empresas postales que exceden el simple acto de transportar la correspondencia".

Sin embargo, tal como se expuso en el antecedente -supra citado- "Los Grobo agropecuaria S.A": *"la Resolución N° 22/04, de la Comisión Plenaria efectúa las siguientes consideraciones: "el artículo 9° se refiere a empresas de transporte. La empresa analizada se denomina TRANSPORTES SIDEKO SRL, según la cláusula primera de su estatuto social obrante a fs. 2/4, en tanto que en la cláusula cuarta se deja sentado que "la sociedad tiene por objeto realizar por cuenta propia, de terceros o asociada a terceros, la admisión, transporte y entrega de correspondencia", es decir que de su objeto social surge claramente que la empresa realiza la actividad de correo privado;...- en este sentido, si bien la actividad tiene matices diferenciadores con el transporte común de pasajeros o carga, su objeto fundamental es transportar correspondencia. Asimismo el artículo 9° de Convenio Multilateral, utiliza el término transporte que tiene como acepción mas conocida aquella que se corresponde con la acción y efecto de transportar o transportarse, acepción que es de carácter amplio; de ello se infiere que la norma no ha querido referirse exclusivamente a sujetos que sólo realicen el transporte de carga, con prescindencia de cualquier otra tarea anterior o posterior con el fin de concretar el propósito principal; por lo que el transporte por ende, resulta el elemento esencial de la actividad tratada, por lo que su encuadre en el artículo 9° para la distribución de la base imponible implica la aplicación razonable de ese régimen especial a la actividad;..... Que en función de lo expuesto esta Comisión entiende que debe aplicarse en el caso para la distribución de la base imponible el régimen especial establecido en el artículo 9° del Convenio Multilateral". "Respecto, entonces, al planteo dirigido a cuestionar la aplicabilidad del artículo 9 del Convenio Multilateral, en razón de no tratarse de una empresa de*

*transporte, he de recordar que ello también ha recibido tratamiento en aquel decisorio (Sentencia del 17/12/2013, Luis Ducret y Cia SA, Registro N° 2796), a cuyos fundamentos me remito en rechazo del agravio traído: “En referencia a que el régimen del artículo 9 del Convenio Multilateral sólo sería aplicable a las empresas de transporte y no a las actividades de transporte, debo indicar que existen antecedentes en igual sentido, habiéndose aplicado a contribuyentes que, sin ser empresas de transportes exclusivamente, tienen una organización afectada a esa actividad. (Conforme “Cooperativa Agropecuaria Gral. Paz de Marcos Juárez Limitada c/ Provincia de Santa Fe” Resolución de la Comisión Arbitral N°49/09, entre otras). Atento a ello, tratándose de un criterio emanado de los organismos de aplicación de las normas del Convenio Multilateral en la resolución de un caso concreto en el que se presentaron condiciones fácticas similares a las que se dirimen en el presente, es dable sostener que no le asiste razón al recurrente correspondiendo rechazar el agravio traído, lo que así se declara”.*

Con relación al régimen especial del artículo 11 del convenio multilateral y su discrepancia sobre la atribución del 100% a la Provincia de Buenos Aires, el ad quo en su acto ha sostenido que las comisiones se encuentran perfectamente identificadas en la documental y la contabilidad de la firma, por lo que los ingresos cuadran el artículo 11, conforme el antecedente de la Comisión Plenaria Nro. 49/09 Cooperativa Agropecuaria General Paz de Marcos Juarez Ltda y la Resolución 18/14 Leftún S.A. y antecedente del Cuerpo Luis A Ducret y Cía S.A del 14/10/14 Sala III (vide fojas 2801).

Que, los apelantes en su libelo han alegado su arbitrariedad, sin aportar prueba alguna respecto de la radicación de los bienes en otras jurisdicciones, correspondiendo señalar que toda afirmación debe ir acompañada de una actividad distinta de la meramente alegatoria (Palacio, Lino E. “Manual de Derecho Procesal Civil”, TI pág. 434. 9o Edición. Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 1991), por ello incumbe la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido (artículo 375 del CPCC). El Tribunal, siguiendo precedentes de la Corte Suprema, ha sostenido: “en este último aspecto, cabe recordar que este cuerpo, en reiterados pronunciamientos aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia (T.F.A.B.A. en “Zaiden, Luis” del 5-4-91; en “Ambrosius Arvid” del 11-6-91 y en “Digenario Mario A.” del 11-2-93, entre otras) ha resuelto que en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (Fallos 268:514). Por su parte la S.C.J. de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, siendo carga del impugnante demostrar debidamente sus vicios. (D.J.B.A. T. 118, págs 338 y 346;

T.F.A.B.A. en “Irazabal Néstor Romualdo” del 11-9-95). Si bien, la búsqueda de la verdad material debe regir como principio la labor de este Cuerpo, no puede implicar sanear omisiones o deficiencias cometidas, ni sustituir válidamente las cargas que las partes debieron cumplir en esta instancia y omitieron en forma negligente o deliberada. (conf. esta Sala “EXPRESO CARAZA S.A.C.” sentencia del 22/11/2005, entre otros).

Por lo expuesto, debe confirmarse el acto en este aspecto, lo que así Voto.

**4) INTERESES:** En cuanto a los intereses aplicados, el Código Fiscal los ha establecido con carácter resarcitorios a través de su artículo 96, artículo que establece: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengara sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposicion de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podra exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés sera establecido por el Poder Ejecutivo a traves de la Agencia de Recaudacion de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual sera prorrateado en cada periodo mensual...”*.

De la norma transcrita surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión y, en relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal esta configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se *“...devengara sin necesidad de interpelación alguna...”*. Por su parte, el elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Este, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos (Conf. TFABA, Sala III “Cimaq S.R.L.” de fecha 15/08/01, Sala II “Trende la Costa S.A. del 5/12/02; Sala II in re

“MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/CONCURSO PREVENTIVO” del 14 de abril de 2005, Registro 557).

Tal doctrina ha sido expresamente confirmada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “CITIBANK NA. c/ D.G.I.” (01/06/2000): *“...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil—que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable—, las particularidades del derecho tributario —en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1o de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)- que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor —que deben ser estrictivamente apreciados- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”*.

Por todo ello, el agravio no puede prosperar, lo que así declaro.

**5) RESPONSABILIDAD SOLIDARIA:** Por último, en relación a la extensión de la responsabilidad solidaria, recuerdo lo que sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro N° 4425 de la Sala II, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de los dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de

cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto - toda empresa - se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley.

Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados "paraísos fiscales", supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la justicia. 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. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales ). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

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

dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria relevada por el fiscalizador actuante, anexada a fs. 18/203 (Estatuto social y actas de asamblea y de directorio). 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*”.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Andrea Mariela Grobocopatel, Gustavo Fabián Grobocopatel, Gabriela Ivone Grobocopatel y Carlos Eduardo Martins E Silva, todos miembros del órgano societario encargado de aquella administración.

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

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley Nº 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley Nº 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos respecto de los Sres. Andrea Mariela Grobocopatel, Gabriela Ivone

Grobocopatel y Carlos Eduardo Martins E Silva, sobre quienes no se acredita intervención directa alguna en la administración tributaria de la empresa, no evidenciándose en consecuencia, de manera palmaria, el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte. Muy distinta es la situación del Sr. Gustavo Fabián Grobocopatel, quien suscribe como presidente del directorio social, los Estados contables de la empresa al 30 de abril de 2011, 2012 y 2013 (ver fs. 501/674), con descripción precisa de activos y pasivos impositivos, dando cuenta de su conocimiento e intervención en materia tributaria social.

De manera alguna puedo considerar, 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.

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 empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

**5)** Finalmente, atendiendo al oficio judicial recepcionado y anexado a fs. 2852/2853, librado en el marco de los autos caratulados "Los Grobo Agropecuaria SAs/Concurso Preventivo", en trámite por ante el Juzgado Nacional de Primera Instancia en lo Comercial n° 12, Secretaría n° 23, corresponde advertir que lo allí dispuesto carece de eficacia sobre el trámite aquí desarrollado, ello sin perjuicio de las instancias ulteriores luego de adquirida firmeza por parte del presente acto.

Es de recordar en primer término que el fuero de atracción dispuesto por el art. 21 de la Ley de Concursos y Quiebras no alcanza a los procesos administrativos de determinación de deudas impositivas. Así lo ha resuelto la Corte federal al disponer que los procedimientos administrativos deben continuar en su sede hasta la determinación de la obligación tributaria que le servirá de base verificatoria, incluyendo el recurso o acción judicial del contribuyente contra la decisión del Tribunal Fiscal, pues, en este último caso, no se trata de un juicio contra el concursado (C.S., Fallos 1987, p. 720).

En ese sentido se ha sostenido también que *"...ni el carácter universal de los concursos, ni el respeto por la par conditio creditorum justifica forzar el significado del vocablo 'juicios' para abarcar a los procesos administrativos..., sostener lo contrario para hacer recaer en el juez del concurso la competencia para aplicar*

*multas o determinar impuestos o decidir los recursos, desnaturalizaría el sistema estructurado por la ley tributaria con grave perjuicio tanto para el Fisco como para el derecho de defensa del deudor"* (Munne, Raúl, "Verificación de créditos fiscales", doctrina 1996-III-924).

Así, conforme el criterio sentado por la Corte, decretada la apertura de un concurso preventivo, los procedimientos administrativos de trámite ante los organismos encargados de la aplicación, percepción y fiscalización de los tributos, nacionales, provinciales y municipales, no se suspenden y corresponderá a esos organismos continuar el procedimiento para determinar la medida de lo imponible, fijando la extensión de la obligación tributaria a verificar y aplicando las multas que correspondieran. Correlativamente, tanto el concursado como la sindicatura -en el supuesto de la quiebra- podrán utilizar todas las vías recursivas previstas en la ley 11.683 y/o normas provinciales y municipales (C.S., in re "Dirección General Impositiva s/ incidente de verificación de créditos" en autos "Casa Marroquí S.R.L." y "Fisco Nacional Argentino [D.G.I.] s/ incidente de verificación de créditos" en autos "Cosimatti, Gregorio s/ concurso preventivo"; Fallos 1987, pág. 720; conf. asimismo mi voto en causa C. 88.161, sent. de 3-X-2007). Ello no importa que el Fisco (nacional, provincial o municipal), se encuentre exento de su obligación de solicitar la verificación de su crédito. Antes bien, como todo acreedor deberá cumplir con la carga impuesta por el art. 32 de la ley 24.522. Empero, si al efecto es menester tramitar un procedimiento administrativo previamente habrá de mediar cosa juzgada a fin de plantear, en forma definitiva, su pedido de verificación. Lo expuesto, evidencia que no constituye "juicio" lo actuado en sede administrativa para la determinación de la responsabilidad tributaria habida y su eventual cuantía, no operando por tanto el fuero de atracción del proceso universal. (en igual sentido, SCBA en causa C. 95.735, "Dirección General Impositiva. Incidente de verificación de crédito en Acerboni, Raúl sobre Concurso preventivo", Sentencia del 2 de marzo de 2011).

Recientemente ha aportado mayor claridad a la cuestión nuestra Corte Federal: *"...cabe recordar que en la causa "GCBA c/ Directamoint S.A." (Fallos: 344:3695), al reiterar la doctrina del precedente "Casa Marroquí" (Fallos: 310:719), este Tribunal expresó que "...que atribuir al fuero concursal facultades de revisión de la validez intrínseca del título invocado en sustento del crédito importa tanto como prescindir inmotivadamente de las disposiciones... que constituyen la regulación procesal específica y en los que se prevén las vías impugnatorias que el contribuyente tiene a su alcance para cuestionar los actos determinativos y plazos para ejercerlas, vencidos los cuales, adquieren firmeza..."* (CS, Sentencia del 10 de septiembre de 2024, en autos "La Nueva Fournier SRL s/concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía promovido por la AFIP").

Pero además, cabe señalar a mayor abundamiento que el Código Fiscal no exige para efectivizar la solidaridad (responsabilidad aquí endilgada a sujetos ajenos al proceso concursal) la previa demanda de excusión ni la verificación anterior del crédito en el concurso preventivo del deudor concursado (cfr. Fallos: 327:769; y, además, Cámara Nacional de Apelaciones en lo Civil y Comercial Federal, Sala II in re: "Banco de la Nación Argentina c/ Rivero Fernando A. y otros", del 09/08/94 (publicado en La Ley 1995-C-500), y sus citas, en particular - "Banco Credicoop c/ Droguería Rivera S.C.A., del 08/06/89; "Bochicchio Víctor s/ concurso", del 27/06/89; "Banco Mayo c/ Texotex", del 24/05/90; y "Sanatorio Profesor Itoiz S.R.L. c/ Schvartzer", del 15/08/85).

En relación al Caso Federal planteado y no siendo esta una instancia válida para su desarrollo, el contribuyente tendrá en su momento procesal oportuno la oportunidad de ejercer el derecho que le asiste.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación obrante a fs. 1/22 del Alcance 5 que corre como fs. 2819, interpuesto por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma "LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia; al cual adhieren a fs. 30/36, 37/43, 44/50 y 51/57, del referido Alcance, los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos Eduardo Martins E Silva, Gabriela Ivone Grobocopatel y Andrea Mariela Grobocopatel, respectivamente, todos por derecho propio y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, de fecha 5 de diciembre de 2018, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa dispuesta en el artículo 4º de la Disposición en crisis, dejándose sin efecto la misma. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 6º del acto impugnado sobre los Sres. Andrea Mariela Grobocopatel, Gabriela Ivone Grobocopatel y Carlos Eduardo Martins e Silva. 4º) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 05 de diciembre de 2018, se ajusta a derecho.

Que adhiero, por sus fundamentos a lo resuelto por el Vocal Instructor en el Considerando III, de su voto en los apartados 1), Improcedencia de la prescripción

de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 2012 y por mis propios fundamentos que expondré infra, a la Procedencia de la prescripción de la multa por omisión establecida en el artículo 4° del acto apelado; 2) Improcedencia de la Nulidad del acto apelado; 3) Ajuste, confirmando la pretensión fiscal (Conf. antecedentes de este Cuerpo dictados para la misma firma de autos, " Los Grobo Agropecuaria SA", Reg. N° 3237, Sala III y recientemente, Sentencia del 17/09/2025 Registro N° 3780 de la Sala II del TFABA); y 4) Intereses (art. 96 del Código Fiscal -T.O.2011 y ccds. de años anteriores.

Ahora bien, en orden a lo resuelto bajo el apartado 1), con relación a la prescripción de las acciones del Fisco para determinar el gravamen que recae sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período 2012 procedo hacer las siguientes consideraciones.

Debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos en el voto del Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, remitiendo a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Ahora bien, en relación a la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar las sanciones de autos, he sentado postura (Frigorífico Villa de Mayo S.R.L., sentencia del 12/04/2023, reg. 3317), respecto al tratamiento que la CSJN dio por primera vez a 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 07/03/23). En el precedente de referencia, la Suprema Corte luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar 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 artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), 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.”

Siendo que la CSJN se ha pronunciado 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” (tal como lo he destacado ut supra, en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citada), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente bajo reseña y sostener, en definitiva, que en casos como el presente también se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de multas– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero 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), advertir que, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de las obligaciones fiscales (caso de autos, en el cual, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal), resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Entiendo entonces que, por las razones destacadas ut supra con respecto a la prescripción de las multas locales, corresponde aplicar la doctrina judicial citada, lo que así declaro.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, 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:... 5º. 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 (tal como fuera expuesto).

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 por omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario rever el concepto a los fines de 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.

Por lo tanto, el plazo bienal de prescripción contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, inició para el período 2012 a las 24 hs. del 28 de junio de 2013 y venció a las 24 hs. del 28 de junio de 2015, sin que se verifique –según constancias de estas actuaciones–, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

En virtud de lo expuesto, corresponde declarar la prescripción de las acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar la multa discutida en autos, por el período 2012, 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, 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 al recurso

incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en el artículo 6° de la Resolución apelada; lo que así declaro.

De tal modo, dejo expresado mi voto.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia; al cual adhieren los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos Eduardo Martins E Silva, Gabriela Ivone Grobocopatel y Andrea Mariela Grobocopatel, respectivamente, todos por derecho propio y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, de fecha 5 de diciembre de 2018, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa dispuesta en el artículo 4° de la Disposición en crisis, dejándose sin efecto la misma. 3°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 6° del acto impugnado, en los términos de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011 y ccds. ants. 4°) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**VOTO DEL CONJUEZ DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ:** Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto. -----.

**POR ELLO, VOTO:** 1) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia; al cual adhieren los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos Eduardo Martins E Silva, Gabriela Ivone Grobocopatel y Andrea Mariela Grobocopatel, respectivamente, todos por derecho propio y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, de fecha 5 de diciembre de 2018, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia

de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa dispuesta en el artículo 4º de la Disposición en crisis, dejándose sin efecto la misma. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 6º del acto impugnado, en los términos de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011 y ccds. ants. 4º) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE:** 1) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma "LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia; al cual adhieren los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos Eduardo Martins E Silva, Gabriela Ivone Grobocopatel y Andrea Mariela Grobocopatel, respectivamente, todos por derecho propio y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 8947, de fecha 5 de diciembre de 2018, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa dispuesta en el artículo 4º de la Disposición en crisis, dejándose sin efecto la misma. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 6º del acto impugnado, en los términos de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011 y ccds. ants. 4º) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese y 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:** Expediente administrativo número 2360-0099628/ 2014 caratulado “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.”.

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-33991031-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2674.---