



## 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 número 2360-0228375/2015 "SUPERMERCADOS TOLEDO S.A."

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0228375/2015, caratulado "SUPERMERCADOS TOLEDO S.A.".

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 1363/1392 por el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro y la Dra. Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de la firma "SUPERMERCADOS TOLEDO S.A." y de los Sres. Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y José Eduardo Martinelli; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3943, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 18 de junio de 2018.

Que por la Resolución en cuestión (obrante a fs. 1305/1345) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma "SUPERMERCADOS TOLEDO S.A.", en carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, inscripto bajo CUIT 30-55149749-2, por el ejercicio de las actividades de "Cría de aves de corral" (Código NAIIB 12210), "Producción y procesamiento de carnes de ave" (Código NAIIB 151120), "Elaboración de fiambres y embutidos" (Código NAIIB 151130), "Matanza de ganado excepto el bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151140), "Elaboración industrial de productos de panadería, excluido galletitas y bizcochos" (Código NAIIB 154120), "Matanza de animales n.c.p. y procesamiento de su carne, elaboración de subproductos cárnicos n.c.p." (Código NAIIB 151190), y "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p." (Código NAIIB 511990), "Venta al por mayor de materias primas pecuarias incluso animales vivos" (Código

NAIIB 512121), "Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas"(Código NAIIB 521120), "Servicios de expendio de comidas y bebidas en establecimientos que expidan bebidas y comidas n.c.p." (Código NAIIB 552119), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090), y "Servicios de Publicidad" (Código NAIIB 743000); ello por los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013 (parcial enero a octubre), ascendiendo la pretensión fiscal por impuesto dejado de oblar a la suma de Pesos Cuatro millones ochocientos noventa y ocho mil doscientos sesenta y ocho con 10/100 (\$ 4.898.268,10) con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

Por el artículo 4° se establecen saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 01 a 03/2011, 01, 03, 05, 08 y 10 a 12/2012; 03, 05 y 07 a 10/2013, por un total de Pesos tres millones ochocientos ochenta y ocho mil seiscientos dieciocho con 30/100 (\$ 3.888.618,30).

Por artículo 5° se aplica al contribuyente una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 del mismo Cuerpo normativo.

Que asimismo, se establecen diferencias a favor del Fisco en concepto de Impuesto de Sellos en relación con el contrato celebrado en fecha 03/04/2013 con el Sr. Marcelo Gastón Furlong por un importe de Pesos mil sesenta y siete con 21/100 (1.067,21).

Que por el artículo 8° del acto recurrido se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma contribuyente por el pago del gravamen establecido, intereses y multa de los Sres Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y José Eduardo Martinelli en su carácter de Presidente, Vicepresidentes y Directores de la firma, respectivamente, por los períodos allí mencionados y en virtud de los artículos 21 inciso 2°, 24 y 63 del citado plexo normativo.

Que a fs. 1567, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal.

Que a fs. 1570, se deja constancia de la adjudicación de la presente causa para su instrucción a la Vocalía de 1era. Nominación a cargo del Dr. Ángel C. Carballal. Se impulsa el trámite procesal y se hace saber que conocerá la Sala I.

A fs. 1578, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se procede a dar traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días para que conteste agravios y en su caso, oponga excepciones (art.

122 del Código Fiscal), obrando a fs. 1580/1589 el responde de rito.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechazan la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa, procediéndose a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), quedando notificadas.

**Y CONSIDERANDO:** I.- Luego de realizar un repaso sobre los antecedentes de la causa, la apelante describe los siguientes agravios contra el acto dictado:

**1.-** Plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar de oficio el impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicar multas, exigir intereses y extender la responsabilidad solidaria, correspondiente al período fiscal 01/2011 a 04/2013, conforme a lo establecido por el artículo 4027 inc. 3 del Código Civil, sin que se hubiere producido ninguna causal de suspensión establecida en el art. 3986 del citado Código.

Alega que las normas comprendidas en el Código Fiscal, no pueden disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el regulado por el artículo 3956 del Código Civil, ni incorporar y/o soslayar causales de interrupción y/o suspensión diferentes que las contenidas en la normativa nacional. Recuerda lo resuelto por la CSJN en autos "Fisco de la Provincia c/ Ullate Alicia Inés –Ejecutivo-apelación-recurso directo", del 1/11/2011, en concordancia con la doctrina emanada de otros fallos donde se insiste que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sin un instituto general del derecho. Cita a la CSJN en autos "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda", el 30/09/2003. En el mismo sentido, se expresó en las causas "Casa Cassma SRL (Fallos 332:616) y "Lubricon SRL" (Fallos 332:2018) .

**2.** Plantean la nulidad del acto recurrido, habiendo sido dictado mediando gravísimas irregularidades procedimentales, que ocasionaron la afectación del derecho de defensa en juicio de la parte accionante. Acusan que estando pendientes de ejecución algunas de las medidas ordenadas (prueba informativa y pericial contable), en el marco de la Disposición Delegada SEATYS N° 989, la Autoridad de Aplicación no hizo lugar a la petición de prórroga del plazo del período probatorio.

Sostienen que tal negativa resulta absolutamente contraria al derecho de defensa en juicio y el debido proceso de ley consagrado por la Constitución Nacional en su art. 18 y al derecho a ofrecer y producir pruebas establecidos en el art. 1 inc. f) de la ley

19.549. Alegan que en contra de la providencia que denegó la ampliación del mentado plazo probatorio, se presentó un Recurso de Revocatoria, el que no fue expresamente denegado por la Autoridad de Aplicación en la parte resolutive del acto recurrido y solamente lo menciona en sus considerandos, obstando a la accionante a continuar la vía recursiva pertinente e impidiendo el correcto ejercicio del derecho de defensa.

**3. Cuestión de Fondo.** Consideran improcedente el ajuste cimentado en la determinación de oficio de presuntos ingresos no declarados bajo el código de actividad 521120, correspondiente a “Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas”, actividad que no existió. Impugnan que ARBA haya liquidado impuesto en base a notas de débito y/o de crédito mediante las cuales se habrían instrumentado, en verdad, descuentos, bonificaciones y otros conceptos con los proveedores y que están al margen de impuesto.

Describen que el Fisco, impugnó las notas de débito emitidas por la firma y desconoció las notas de crédito emitidas por los proveedores y en consecuencia liquidó impuesto sobre base presunta, lo que no se condice con la operatoria comercial de Supermercados Toledo S.A.. Afirman que las operaciones así respaldadas traducen ajustes propios de la operatoria supermercadista, es decir, que existe base cierta que refleja que aquí no se verificó el hecho imponible, concluyendo que el ajuste se practicó sobre base presunta.

Proclama que el propio Fisco reconoce que no ha reunido suficiente prueba directa para demostrar de modo concreto la razón del ajuste, y entienden que por ello el funcionario actuante no detalló en forma más exhaustiva los conceptos que lo componen, evidenciando una arbitrariedad que limita con el abuso de las facultades de verificación, determinación y de aplicación de sanciones.

Remarcan que los proveedores circularizados han otorgado descuentos o bonificaciones a Supermercados Toledo S.A , con quien tienen, en muchos casos acuerdos de “bonificaciones sobre precios de venta” fundados en volúmenes de compra realizados por el cliente. Indican que las notas de crédito provenientes de proveedores contables se registran como una menor compra ya que representan devoluciones de mercaderías, descuentos, etc. Sostienen que la emisión de notas de débito y/o crédito que el fisco pretende gravar, se encuentra al margen de la imposición del Impuesto sobre los Ingresos Brutos porque su emisión no traduce una contraprestación por el ejercicio de actividad alguna por parte de la firma.

Refieren que la prueba pericial parcial practicada en autos por el perito de parte, es claro y concreto y critican lo informado por la perito de oficio. Resaltan que el Fisco no pudo demostrar que durante los períodos verificados, Supermercados Toledo

haya realizado alguna acción eficaz y voluntaria tendiente a beneficiar o generar provecho adicional a algún proveedor.

Que en la descripción del hecho imponible del impuesto de tratas, subraya que concurren cuatro elementos que hacen a su configuración: a) ejercicio de actividad, b) habitualidad, c) propósito de lucro y d) sustento territorial. Cita doctrina y jurisprudencia de este Cuerpo, para concluir que es ingreso bruto gravado aquel que constituye una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto. En el caso particular, resalta que el Fisco pretende gravar un simple elemento de respaldo, que sólo emite para adecuar la contabilidad y para que exista concordancia documental con la realidad negocial, mediante las cuales se instrumentan los descuentos y bonificaciones pactados entre cliente y proveedor.

Que sin perjuicio de lo expuesto, sostienen que no corresponde la incorporación de ninguno de los restantes ajustes que se pretenden e impugnan todos y cada uno de los importes y conceptos que se ajustaron en la resolución en crisis solicitando la revocación.

**4.** Que alegan la improcedencia de la sanción aplicada por la presunta comisión de la infracción por omisión de impuesto, toda vez que en su entendimiento, no se ha demostrado la procedencia de la determinación de oficio que pretende el Fisco. Ante el hipotético caso que prospere el reclamo fiscal, invocan la existencia de error excusable contemplado en el tercer párrafo del art. 61 del Código Fiscal, a los fines de exonerarse de la mentada sanción, petición que abona con jurisprudencia.

Que asimismo, acusan que la Resolución atacada imputa la comisión de la mentada infracción sin brindar adecuado fundamento a su procedencia, lo que importa una violación al debido proceso de ley, al derecho de defensa en juicio y presunción de inocencia constitucionalmente tutelados.

**5.** Que se agravan de la extensión de la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, intereses y multa, con el contribuyente de autos, a los Sres. Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y Eduardo José Martinelli, por la sola ostentación del cargo de Presidente, Vicepresidente y directores del órgano de administración de la firma. Reprochan que no se haga alusión al ejercicio efectivo de los referidos cargos ni mucho menos se haya valorado su actuación.

Por ello, solicitan se declare la inconstitucionalidad de los artículos 18, 21, 24 y 63 del Código Fiscal y la aplicación de la doctrina del fallo de la SCJBA “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco Sucesión y Otros. Apremio”, en el cual se confirmó la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal (transcribe

pasajes del fallo citado), encontrándose en pugna con los artículos 18, 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

En subsidio, esgrime que la determinación tributaria y la sanción impuesta a la sociedad debería haber quedado firme y por sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada antes de ser trasladada, tan arbitrariamente a los sujetos indicados responsables solidarios. Una solución distinta afecta abiertamente los derechos de los mismos con apartamiento de los procedimientos esenciales para el dictado de la resolución impugnada. Reafirman la subsidiaridad de la solidaridad.

Afirman que la responsabilidad solidaria tributaria es siempre subjetiva, pues la misma tiene carácter represivo y sancionatorio, debiendo el Fisco probar que el dirigente que haya efectivamente ejercido la administración de la sociedad haya obrado con dolo o culpa para extender la responsabilidad, extremos que se han omitido en el caso de autos, por lo que solicitan se deje sin efecto la mentada extensión de responsabilidad.

Adjunta prueba documental y ofrecen prueba pericial contable e informativa.

**II.-** Que a fs. 1582/1589, la Representación fiscal en su escrito de responde, señala que en cuanto al planteo de inconstitucionalidad traído, que es una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal. Refiere que los antecedentes traídos resultan inaplicables al caso de autos.

Seguidamente, subraya que dará tratamiento al pedido de nulidad opuesto, sobre el cual se adelanta su improcedencia, dado que la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir que el procedimiento se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos, situación que se corrobora con la interposición del recurso de apelación en conteste. Cita jurisprudencia emanada de la CSJN, de la SCJBA y de este Cuerpo.

Pone de resalto que la invocada falta de motivación que conlleva un planteo de arbitrariedad no es tal, en tanto de la lectura de sus considerandos surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo exployados de manera tal que brindan apoyo a la causa del ajuste, aclarándose que la descripción pormenorizada del procedimiento llevado a cabo para arribar al ajuste propuesto, constituye la descripción de los hechos en que se

ha apoyado la Agencia para concluir en la existencia de diferencias a favor del Fisco Provincial. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Resalta que la crítica trazada por los impugnantes se estructura sobre argumentos que permiten vislumbrar que la firma ha tenido participación y conocimiento de los temas en crisis, de lo cual se infiere que su queja se traduce en una mera disconformidad con la postura fiscal plasmada en la disposición en crisis.

Destaca que a fin de no afectar el derecho de defensa que asiste a los apelantes, se dispuso en autos la apertura a prueba de las actuaciones, teniendo el contribuyente la oportunidad de producirla dentro del plazo que el Código Fiscal establece.

Que en punto a la negación de la ampliación del período probatorio, advierte que a fs. 1318 vta. el juez administrativo expone los motivos de tal negativa, recordando lo preceptuado por el art. 113 del Código Fiscal. Analiza que el plazo que establece el Código para producir la prueba admitida consiste en treinta (30) días, habiéndose otorgado en las presentes actuaciones una prórroga por diez (10) días. No obstante, remarca que los apelantes pretenden fundar una nulidad ante la negación de otra prórroga adicional a la ya concedida. En consecuencia, lo que se vislumbra es más bien una disconformidad con la decisión adoptada por el a quo que un menoscabo al ejercicio de sus derechos.

Por otra parte, en cuanto al Recurso de Revocatoria intentado contra el proveído que niega una nueva prórroga petitionada por la parte, la Representación Fiscal evoca lo expresado por el juez administrativo a fs. 1324 vta. donde explicó que dicho pedido no podía prosperar. Aclara que de conformidad a lo normado por el artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial aplicable supletoriamente al procedimiento determinativo y sancionatorio, en función de lo dispuesto por el artículo 4° del Código vigente. En consecuencia, afirma que el procedimiento llevado a cabo por el Fisco, se ajusta al marco legal aplicable, sin que se observe la violación de derechos denunciada por los apelantes. Por lo expuesto, solicita se rechace la nulidad invocada.

Que en cuanto al planteo de prescripción opuesto, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el art. 2532, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. En efecto, explica que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional, y por ello gran cantidad de Estados Provinciales han previsto el instituto en sus ordenamientos locales, adaptándolos a

las particularidades de cada provincia en su sistema, las cuales no pueden jamás ser reglamentadas por el Estado nacional, ajeno por completo a estas circunstancias.

Que prosigue refiriendo que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (art. 104 y 105 de la Constitución Nacional).

Alude a que la SCJ ha emitido fallos, contrarios al criterio sustentado por la accionante, reafirmando los poderes y derechos que por la Constitución Nacional no hayan sido delegados al Gobierno de la Nación. Cita jurisprudencia.

Que en relación a las características del Impuesto que recae sobre los ingresos Brutos, la Representación Fiscal remarca que se trata de 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. Que sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales en la materia, resalta que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual.

Que en el particular, por lo expuesto, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó el 1° de enero de 2013, para el período fiscal más antiguo (2011), en virtud que el vencimiento de la declaración jurada anual se produjo en el año 2012, y con la notificación de la Disposición Delegada de Inicio SEATYS N° 3697, efectuada al domicilio fiscal electrónico en fecha 22 de noviembre de 2017 (fs. 865), esto es, dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período fiscal 2011, ha operado la causal de suspensión pro ciento veinte (120) días hábiles, conforme lo prescripto en el anteúltimo párrafo del art. 161 del Código Fiscal. Que luego, dicha suspensión se prolongó con la notificación al domicilio constituido de la firma de la resolución en crisis, Disposición Delegada SEATYS N° 3943 en fecha 22 de junio de 2018 (fs. 1348), que contiene la intimación de pago, hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

Que por lo tanto, remarca que queda acreditado que se encontraban plenamente vigentes las facultades de esta Autoridad de Aplicación para determinar el impuesto y aplicar multas, no revistiendo asidero el planteo prescriptivo traído por los



apelantes.

Que luego, aborda las quejas de fondo, precisamente en relación a la improcedencia de la determinación de oficio por ausencia del ejercicio de actividad gravada y por considerar que el organismo de Aplicación al realizar el ajuste tergiversa el principio de realidad económica, cabe mencionar que en las presentes actuaciones se realizó un examen exhaustivo de la documentación aportada por la firma y la obrante en autos, reiterándose que la causa se abrió a prueba a fin de que el contribuyente pudiera ejercer su derecho de defensa y aportar elementos que sustenten su postura. No obstante, en cuanto al ajuste efectuado sobre la actividad Código NAIB 521120 "Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas", trae lo expuesto por el juez administrativo a fs. 1324, en los siguientes términos: "Que atento a la falta de documentación que permita desvirtuar el ajuste practicado, el perito de oficio concluye que de la revisión de las pruebas producidas corresponde ratificar el Formulario R-222".

Pone de relieve que existieron otros expedientes mediante los cuales se verificó la actuación del contribuyente de autos por otros períodos fiscales en los que se determinaron diferencias relacionadas con descuentos y bonificaciones por lo que se analizó la operatoria comercial de la firma. Así, refiere que a través de la sentencia de fecha 22/08/2017, registrada bajo el N°3842, este Cuerpo expuso: "Adelanto opinión al observar que tal cuantificación no es contraria a la realidad empresarial de la actividad supermercadista como sostienen el apelante. La operatoria de descuentos y bonificaciones realizadas en la gestión con los Proveedores de la firma debe contar con respaldo documental válido que en este caso son las notas de crédito emitidas por los mismos, respondiendo a descuentos o bonificaciones acordados. En la instancia el apelante para impugnar el ajuste impositivo debe ofrecer y acompañar pruebas idóneas que resulten suficientes a fin de desvirtuar la determinación fiscal y en autos se corresponderían con servicios prestados a las firmas con quienes tiene una relación comercial de compra de mercaderías." Abona lo expuesto con cita de jurisprudencia del TFA en cuanto a la carga probatoria.

Que en virtud de la presunción de legitimidad de que goza la actividad de la Administración, reafirma que es al apelante a quien incumbe la prueba de que ésta ha obrado violando las normas que reglaban su actuación. Abunda con jurisprudencia emanada del TFA.

Por último, en orden al tema en tratamiento, indica que al respecto este Cuerpo se expidió en relación a la firma en las sentencias registradas bajo el N° 3212 del 05/10/2015 y la antes citada N° 3842 del 22/08/2017, en los exptes. N° 2360-52852/2008 y 2360-0416885/2012, respectivamente, receptando la postura fiscal. Atento a dichos antecedentes subraya que el agravio planteado no puede prosperar.

Que en punto a la queja en torno a que el Fisco realizó el ajuste sobre base presunta, destaca que en el acto atacado se detalla la información aportada por al firma y la adunada a las presentes actuaciones que fue tenida en cuenta para arribar a la determinación impugnada, como así también, los procedimientos de auditoría efectuados por la fiscalización y los resultados obtenidos expresando el a quo a fs. 1307 y ss que la Agencia practicó la determinación de oficio sobre base cierta de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 45 del Código Fiscal, considerando las constancias obrantes en autos.

Transcribe un pasaje de fs. 1324, donde se deja en claro en el acto administrativo recurrido que la determinación es una actividad propia de la Autoridad Administrativa, encargada de establecer la obligación tributaria y que si bien el ordenamiento vigente efectúa la distinción entre determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta, no hay allí diferencia alguna en cuanto al procedimiento y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos presuntivos y de los elementos ciertos en la determinación (...). Por ello, concluye que debe estarse por la preponderancia del método empleado por el Fisco para determinar las obligaciones fiscales de los impugnantes.

Que en cuanto al pedido de revocatoria de los restantes conceptos que generan ajuste, la Representación hace notar que el mismo resulta difuso y generalizado, en tanto no se identifican tales conceptos ni se expone argumento alguno que funde su solicitud, tornándolo en una mera discrepancia contradiciendo el art. 120 del Código de rito que establece: “El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida.”.

Observa que los apelantes se presentan sin formular una crítica concreta y razonada que permita entender cuáles habrían sido los agravios concretos que el ajuste de dichos conceptos le causa. Refiere que si bien en el Derecho Tributario, como en el Administrativo, rige el principio de oficiosidad para la actuación de los órganos, el formalismo moderado en favor del administrado, y el de la determinación de la verdad material por encima de las coberturas formales (art. 7 y 15 del decreto Ley 7603/70, art. 7, 48 y conc. Del Decreto ley 7647/70), tales reglas no tienen la virtualidad de convertir a la Administración en tutora de los intereses particulares al suplir las obligaciones que a éstos corresponden según lo que es natural en el campo del derecho.

Que en dicha línea de pensamiento, señala que la expresión de agravios contra el acto que se impugna es un requisito esencial del recurso y que tal exigencia implica que el agraviado debe hacer una razonada crítica del mismo e indicar en forma

concreta, cuáles son los puntos del mismo que le perjudican, expresando los fundamentos de su disconformidad y, también que la idoneidad de la crítica debe autoabastecerse en el propio escrito que materializa la interposición del recurso, sin que pueda suplirse ello analizando otras exteriorizaciones de quien recurre, siendo ello así, porque el recurso debe bastarse a sí mismo (TFABA en autos “CEPAS ARGENTINAS SA”, Sala II, Reg. N° 2593, del 26 de diciembre de 2017).

Que en consecuencia, solicita se confirme el ajuste que surge por la declaración de base imponible en defecto –no relacionada con descuentos y/o bonificaciones- y por errónea aplicación de alícuota, como así también, las diferencias establecidas en concepto del Impuesto de Sellos. Que en orden a la multa impuesta, refiere que para su aplicación no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. Así, la imposición de la multa deviene procedente, en tanto el sujeto pasivo de la obligación no cumpla en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acredite causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima.

Que en punto a la responsabilidad solidaria atribuida en la resolución apelada, resalta que la misma deriva de la aplicación del propio Código Fiscal (arts. 21, 24 y 63 del CF). Con cita de fallos emitidos por el TFA, concluye que en el presente caso, la administración y representación de la empresa durante los períodos fiscales de marras, ha estado en cabeza de los sindicados como responsables solidarios, quienes por su parte no alegan ni intentan actividad probatoria alguna en contrario. Agrega que las constancias de marras acreditan que han ocupado los cargos directivos, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los citados son quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma.

Expone que los responsables solidarios, bajo la legislación bonaerense, no son deudores subsidiarios, sino ilimitados. No existe imperativo legal alguno sobre intimación previa de pago o beneficio de excusión. El primer efecto de la solidaridad es que el Fisco tiene la facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente.

En efecto, abunda que la presunción de la norma se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Expresa que las circunstancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de

que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Concluye que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en autos.

Refiere que sin perjuicio de lo expuesto, el pronunciamiento de la SCJBA en el caso "Raso" del 2/7/2014, no ha conformado mayoría de votos en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió –con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Tal conclusión se ve confirmada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno, Vicente Félix y Otro s/ Apremio Provincial (Causa Nro 4176 del 12/08/2014), entre otras. Por otra parte, en cuanto a la invocación del principio de personalidad de la pena, expresa que toda vez que implica un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, al traer como sustento la aplicación de normas del Derecho Penal, vale tener presente que el sistema sancionatorio del derecho Tributario, puede de algún modo, apartarse de esa rama, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados los principios penales de personalidad de la pena, el debido proceso, etc.

Abunda con jurisprudencia de este Cuerpo para solicitar se desestimen los agravios impetrados en materia de responsabilidad solidaria por improcedentes al igual que la totalidad de los agravios proferidos, confirmándose el acto apelado.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL:** Que en este estadio corresponde abordar los agravios proferidos por los apelantes, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3943/2018 y resolver si la misma 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, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y 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 (1º 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 concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..."* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico, 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 que las presentes actuaciones se relacionan con los períodos fiscales 2011, 2012 y 2013 del Impuesto sobre los

Ingresos Brutos – Contribuyente puro de Provincia de Buenos Aires-. Siendo el período más antiguo el 2011, la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 27 de marzo de 2012 (conf Resolución Normativa ARBA N° 62/2011); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que venció inexorablemente el día 27 de marzo de 2017, sin que haya acaecido en término útil causal alguna de suspensión o interrupción del curso de prescripción mencionado.

Así observo que, según constancias de fs. 775/776, recién con fecha 6 de julio 2017 (más de tres meses de operada la prescripción), se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, sin que dicho acto pueda ocasionar el supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del Nuevo Código Civil y Comercial ya vigente, según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994 (*“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.”*).

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, en relación al período fiscal 2012, la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual tuvo lugar el 26/03/2013, operando la prescripción el 26/03/2018, sin embargo y como se advirtiera, con fecha 06/07/2017, se produce la notificación de la liquidación de las diferencias, la que suspende el curso prescriptivo por 6 meses, retomando el

cómputo el 06/01/2018 y habiendo culminado el 26 de septiembre de 2018.

Previo a ello y en término útil, se produce con fecha 22 de junio de 2018 (fs. 1346/1354), la notificación del dictado del acto ahora apelado y posteriormente, la interposición del recurso bajo tratamiento el 1° de julio de 2018 (sello de entrada de fs. 1363).

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 2011, sus intereses y sanciones debe prosperar, ello bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así Voto.

Por idénticos fundamentos, concluyo que corresponde rechazar el planteo en relación a los períodos fiscales 2012 y 2013, lo que así también declaro.

**2. NULIDAD.** Prosiguiendo con las cuestiones de previo pronunciamiento, corresponde abordar la nulidad pretendida del acto apelado, fundamentada en (supuestas) gravísimas irregularidades procedimentales en las que habría incurrido la Autoridad de Aplicación, para culminar en el dictado del acto atacado. Reprochan que existiendo medidas probatorias pendientes de producción, dicha Autoridad habría denegado un pedido de prórroga del período probatorio, vulnerando el derecho de defensa de los aquí accionantes.

Adelanto que lo alegado por el recurrente, no resulta idóneo frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en la Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

Que en el marco del procedimiento determinativo y sumarial, regulado por el artículo 113 del Código Fiscal, es dable mencionar que, de resultar procedente, se prevé la apertura de la causa a prueba, disponiéndose la producción de la prueba ofrecida, que deberá cumplimentarse en el término de treinta (30) días desde la notificación de su admisión por la Autoridad de Aplicación. Se entiende facultada la Autoridad de Aplicación para que disponga medidas para mejor proveer cuando así lo estime pertinente y por el plazo que sea menester para su producción.

En virtud de la norma mencionada, en el particular, a fs. 924/930 luce la Disposición N° 989, mediante la cual se dispuso la Apertura a Prueba de las presentes actuaciones, agregándose la prueba documental y proveyéndose la prueba pericial contable e informativa ofrecidas. Asimismo, con carácter de medida para mejor proveer, la Autoridad de Aplicación en ejercicio de sus facultades, designa perito de oficio para que se expida sobre puntos determinados (fs. 928 vta.). Queda dicho acto debidamente notificado, según constancias de fs. 934/940.

Que el plazo probatorio de treinta (30) días, inicialmente establecido, fue prorrogado por diez días hábiles, mediante providencia Nro. 154/2018 de fs. 1172, ordenándose el libramiento de oficios reiteratorios, con relación a aquéllos que no habían sido respondidos a la fecha de la notificación del mencionado proveído (vide fs. 1173/1174). Paralelamente, encontrándose vencida la prórroga concedida, a fs. 1251 el apoderado de la firma vuelve a solicitar una prórroga del período probatorio de treinta (30) días más, pedido que fuera denegado por la Autoridad de Aplicación según constancias obrantes a fs. 1268.

Que la apelante repudia tal accionar de la Autoridad de Aplicación, en la convicción de haberse vulnerado su derecho de defensa y el debido proceso de ley, razón por la cual deduce recurso de revocatoria contra la providencia que deniega la prórroga solicitada (fs. 1278/1281).

Que es dable poner de resalto que de conformidad al artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial, aplicable supletoriamente al procedimiento determinativo y sumarial, en virtud de lo previsto en el artículo 4° del Código Fiscal, las decisiones sobre admisión, denegación o producción de las pruebas son irrecurribles.

A ello es ineludible sumar que, tratándose aquí de un plazo legal ya cumplido y no previéndose su prórroga de manera obligatoria, mal podríamos concluir en una nulidad por haber ejercido (muy razonablemente) el juez administrativo una facultad que le es propia.

*“...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto...”* (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, “Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa”: Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

Asimismo, tal como expresé in re “INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F.”, del 23/11/2017, Reg. 2098: *“...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la*

*denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito...” (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos “Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE))”. “...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...” (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.368—I) c/ D.G.I.”)...”. En igual sentido me he expresado en autos “ARCA DISTRIBUCIONES S.A.”, Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.*

De hecho, no estamos en presencia de una irregularidad incurrida por el juez administrativo en el procedimiento sustanciado con menoscabo del derecho de defensa del quejoso, sino que el a quo, en ejercicio de las prerrogativas que le confiere la ley, no concedió una segunda prórroga del período probatorio, no pudiendo reconocer en tal accionar una actitud arbitraria toda vez que tal proceder se encuentra suficientemente justificado según constancias de fs. 1268 y en los considerandos del acto apelado a fs.1327 vta.

Paralelamente, ha tenido oportunidad de expresar recientemente la Suprema Corte bonaerense que: “...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI- 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren carácter configurados, máxime cuando la doctrina de arbitrariedad posee carácter excepcional y no por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para

su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015)... " (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto 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 y no mediante el pretense recurso de nulidad, correspondiendo en consecuencia su rechazo.

**3. CUESTIÓN DE FONDO.** Entrando a analizar la cuestión de fondo, debo señalar que la controversia principal se vincula con la determinación de ingresos presuntos vinculados con operaciones instrumentadas a través de las notas de débito y/o crédito. El apelante argumenta que las mismas responden a descuentos, bonificaciones y otros conceptos acordados con sus proveedores, y que las mismas están al margen del impuesto, con lo cual insiste que no hay hecho imponible.

Tengo presente que la cuestión se encuentra reglada de manera directa por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal: *"En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida...."*.

Es claro entonces que el legislador ha diseñado en este punto un esquema de detracción de la base del tributo que no abarca cualquier devolución, bonificación o descuento, sino aquellos que cumplen cuatro requisitos: a) que sean efectivamente acordados (debidamente documentados y registrados); b) que encuentren fundamento en la época de pago, en el volumen de ventas, u otros conceptos similares; c) que resulten generalmente admitidos según los usos y costumbres y d) que se correspondan al período fiscal que se liquida.

Tal interpretación deviene sin dudas razonable, toda vez que, de querer permitir la

deducción de todo descuento o bonificación, la redacción de la norma hubiera sido mucho más sencilla.

Paralelamente, deben recordarse las características principales del impuesto con el que tratamos, dirigido a gravar los ingresos brutos y no a la renta o las utilidades, descartando el descuento de cualquier costo o gasto de explotación como principio general.

Y es por ello que el legislador exige para la procedencia de la deducción una faz subjetiva, vinculada a la intencionalidad del contribuyente al aplicar la bonificación: *"...el primer aspecto a dilucidar se vincula con establecer si los descuentos responden a una efectiva rebaja del precio motivado en "época de pago o volumen de venta", entendiendo que la mención "época de pago" se refiere al tipo de descuento orientado a obtener la cancelación del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido y por "volumen de venta", al incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto o de líneas de productos...Por otra parte he de advertir que cuando la norma alude a "conceptos similares" refiere necesaria y estrictamente a los conceptos definidos con anterioridad, aun admitiendo que la norma, pareciera insertar un "gris" a la situación cuando, respecto de estos, enuncia: "generalmente admitidos según los usos y costumbres". En resumen, las deducciones admitidas por la norma son aquellas que exclusivamente dan como resultado un verdadero ajuste en el precio convenido por las partes para una determinada operación comercial, ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. (En igual sentido "CIBEL S.A." del 21/12/2010 de la Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES" del 09/05/2014 Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES SA" del 09/09/2014 de la Sala I; entre otros)..." (Sala III en autos "RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A, Sentencia del 12 de octubre de 2017, registro 3889 y en autos "Novartis Argentina S.A., Sentencia del 9 de mayo de 2017, registro 3738).*

Concordantemente, respecto de los antecedentes sobre la actividad supermercadista y el tratamiento de las notas de débito y crédito, se ha pronunciado este Cuerpo en autos "S.A Importadora y Exportadora de la Patagonia", Sentencia del 18/07/2006; "Leader Price Argentina SA", del 30/09/2010; "Supermercados Norte S.A.", del 18/12/2012, "Carrefour Arg. S.A.", del 23/04/2013, entre muchos otros.

También ha analizado la situación particular de la firma de marras ante ajustes de similar naturaleza en autos "Supermercados Toledo S.A.", Registro N° 1769 Sentencia del 26/10/2009; Registro N° 3212, Sentencia del 05/10/2015 y Registro N° 3842, Sentencia del 22/08/2017; todas de la Sala III.

Que insisto, tal como lo ha dejado expresado este Cuerpo en oportunidad de

expedirse en tales antecedentes, que de la letra del artículo 189 inc. a) del Código Fiscal transcripto “ut-supra”, se desprende que el legislador ha pretendido establecer condiciones estrictas para receptar las disminuciones sobre una base imponible que conforme surge del artículo 187 del mismo Cuerpo, se define incidiendo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados en dinero o en especie, en el período fiscal “salvo expresa disposición en contrario”.

Paralelamente, ratifica esa estrictez la manda del artículo 220: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”*.

En tal contexto normativo e interpretativo, pasaré a describir el procedimiento seguido por la Autoridad de Aplicación para determinar la deuda reclamada en autos, tal como surge de las actuaciones y se transcribe en el acto apelado. La Agencia basa su ajuste sobre base cierta de acuerdo a la siguiente documentación: Mayores contables de cuentas de ingresos por los periodos fiscalizados (fs. 675 en soporte magnético), mayor contable de la cuenta de gastos “Bonificaciones generales obtenidas” (fs. 666/672), declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos (relevadas en papel de trabajo obrante a fs. 673), declaraciones juradas de IVA (fs. 308/379 y 401/445) y demás documentación obrante en las presentes actuaciones. Así, el Fisco procedió a relevar y comparar los ingresos que surgen de diferentes fuentes resultando diferencias (plasmadas en papeles de trabajo obrantes a fs. 677/678). En lo que aquí respecta, del análisis del Libro de Iva Compras aportado por el contribuyente se verificó que existían notas de créditos en concepto de “Descuentos a imputar” y “Bonificaciones Generales Obtenidas” y “Compra de Insumos para la producción”.

Consultada a la firma, el Cr. Nicolás Locatelli aporta nota (fs. 641) respecto a la cuenta “Bonificaciones Generales Obtenidas”, manifestando que: *“Las notas de crédito provenientes de los proveedores contablemente se registran como una menor compra ya que representan devoluciones de mercaderías, descuentos, etc. Asimismo se descuentan al momento de pago/ entrega de los cheques. Por otra parte con respecto a las notas de débito la operación es la siguiente: en el caso que la empresa entregue la nota de débito, se le reclama al proveedor que entregue la correspondiente nota de crédito en cuyo caso se procede a anular la nota de débito emitida por la firma, quedando esta última anulada en el subdiario de compras o pagos, y desapareciendo la nota de débito del sistema, siendo la única nota válida la de crédito emitida por los proveedores....o sea las bonificaciones o descuentos lo que hacen es consensar un precio entre vendedor y comprador representando un menor precio de compra o reducen los costos de los bienes adquiridos”*.



En particular, y tal como se describió en el papel de trabajo obrante a fojas 669, luego del análisis de toda la documentación puesta a disposición, el inspector detectó que de las cuentas de mayores contables consideradas en el armado de las bases imponibles del Impuesto a los Ingresos Brutos el contribuyente incluyó los importes respectivos de la cuenta “Descuentos Obtenidos por Compras” (fs. 667/668) durante las posiciones 02/2011 hasta 02/2012 y “Bonificaciones generales obtenidas” (fs. 666 y 669) durante las posiciones 03/2012 hasta 10/2013 a excepción de las 04/2012, 09/2012 y 04/2013 en los cuales no figura importe alguno, siendo que para dichos periodos dichas cuentas tienen movimientos.

De dicho análisis, surge que para los periodos 03/2012, 05/2012, 08/2012, 10/2012, 12/2012, 01/2013, 03/2013, 05/2013, 07/2013 y 08/2013 declaró ingresos correspondientes al mayor contable “Bonificaciones generales obtenidas”, los que resultaban inferiores a los que se verifican del mayor contable (papel de trabajo obrante a fs. 679).

Así se presentan diferencias por los montos declarados en el impuesto sobre los ingresos brutos respecto de la cuenta contable “Bonificaciones generales obtenidas” y los montos registrados en el mayor contable de dicha cuenta. Tales inconsistencias generan base imponible omitida que forma parte del ajuste efectuado y no han sido desvirtuadas como tales.

Como conclusión se detectó que faltaban cuatro meses en los cuales no se consignaba importe alguno y en otros existían diferencias de menor monto todo lo cual se agrega como base imponible ajustada a la actividad de “Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas”. Esta clasificación se debe a que el contribuyente ya había incluido esas cuentas en la base imponible del impuesto que nos ocupa dentro de la Actividad de Venta al por menor en supermercados.

Ahora bien, descripto y analizado el procedimiento llevado a cabo en las presentes actuaciones y en orden a la queja que realiza la firma, cabe formular las siguientes consideraciones.

En primer lugar, tal como fue desarrollado precedentemente no se evidencia que la fiscalización practicó el ajuste sobre base presunta como lo alega la parte. Es más, concretamente la determinación se apoyó entre otra documentación, en las cuentas contables utilizadas por el contribuyente para declarar el impuesto en cuestión.

Tengo presente también que se abrió la causa a prueba, llevándose adelante la producción tanto de la informativa (18 proveedores) como de la pericial contable, obrando informes no coincidentes de los peritos de parte y de oficio, no resultando la

prueba referenciada contundente para desvirtuar la pretensión fiscal.

De este modo, comparto las conclusiones arribadas por el perito de la Agencia al afirmar que: *“a) Que en la cuenta ‘Bonificaciones Generales Obtenidas’ se registran las notas de débito emitidas por Supermercados Toledo por todo concepto; b) Que de la prueba pericial y demás documentación obrante en el Expte no se puede discriminar los conceptos por los que se emitieron dichas notas de débito (por las deducciones admitidas en el art. 189 inc. a) del Código Fiscal de la Pcia. De Bs. As. y por otros conceptos no admitidos); c) Que el perito de parte informa que la totalidad de las Notas de Débito emitidas poseen el concepto de ‘descuentos obtenidos’; d) Que como se informó en función a las respuestas recibidas de los proveedores, se emiten notas de créditos por los conceptos admitidos que se relacionan con acciones comerciales; e) Que a los efectos de la discriminación de cada uno de estos conceptos no se han podido asociar las notas de crédito emitidas por los proveedores con las notas de débito emitidas por Supermercados Toledo...”*.

A su vez, acompaño las apreciaciones de la perito de oficio al concluir que el hecho de emitir una nota de crédito y registrar está en el subdiario de ventas no implica que el concepto por el cual se haya emitido sea uno de los previstos en la norma involucrada. Insisto además, que el ajuste que se le efectuó a la firma surge producto de las diferencias detectadas entre los importes declarados con los que se evidenciaron en los mayores contables de la cuenta “bonificaciones obtenidas”.

En esta dirección puedo concluir que ante el ajuste preciso efectuado por la Agencia de Recaudación el contribuyente de autos no ha podido durante el procedimiento desvirtuar el mismo. En esta instancia solo reitera su desacuerdo y argumenta una operatoria comercial conocida sin prueba contundente para abatir un acto que goza de presunción de legitimidad.

Que es dable advertir una “vigilancia especial” del Fisco, sobre la procedencia de las deducciones admitidas, razón por la cual no podría soslayar la carencia de respaldo documental con la que pretende abonar sus dichos la apelante, sin apartarme del precepto legal bajo análisis. Es de remarcar que las notas de crédito no fueron registradas según informan los propios expertos, a lo que se añade la falta de correlación cronológica y numérica con las notas de débito propias emitidas en forma generalizada por el supermercado, que según sus argumentos se instrumentan en la operatoria por bonificaciones y descuentos, sin respaldo documental (notas de crédito de los proveedores) y soporte registral válido que demuestren bajo normas técnicas contables los ingresos de la empresa.

Que la nota de débito es un documento que nace de la práctica comercial y quien lo emite se considera acreedor de una suma de dinero. Lo trascendente de la cuestión

radica en dilucidar cuál es el hecho generador de dicha acreencia. Las notas de débito verificadas en el expediente, tal como ha informado el perito de parte, sólo hacen referencia a la expresión general de “Descuentos obtenidos” y a la cuenta contable “Bonificaciones Generales Obtenidas”, no existiendo ninguna discriminación de concepto y monto por tipo de descuento, a efectos de identificar aquellos montos que constituyan efectivamente las deducciones admitidas por la ley, ya sean por descuentos por época de pago (financieros) o por volúmenes de compra (comerciales). Concluyo por lo expuesto que el agravio bajo análisis no encuentra andamiaje posible debiendo confirmar la pretensión fiscal en este tramo del ajuste, lo que así voto.

Que repasando la queja pregonada por la accionante, se me impone aclarar, para sellar la suerte adversa de la queja bajo estudio, que los mecanismos de base cierta o presunta no resultan refractarios entre sí. Tal como me expedí in re “Frigorífico Junín S.A.”, del 29/12/2017, no puede tacharse de irrazonable un proceder como el de la fiscalización de autos desde un enfoque dogmático, en tanto no se demuestre tal extremo en el obrar administrativo. Al respecto, recientemente ha sostenido la Suprema Corte de Justicia: *“...La razonabilidad constituye un principio general del derecho con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional, aplicado específicamente como límite de la discrecionalidad administrativa. Su control implica verificar además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta, la existencia de circunstancias justificantes, es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte, que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental...”* (B 59.961, 16/08/2017, “González, Gloria Carmela y otro c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal de Cuentas) s/ Demanda contencioso administrativa”).

En tal entorno, la más elevada doctrina ha establecido que *“...El distingo entre determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta no es tan marcada como aparentemente resulta del texto legal. En efecto, una determinación sobre base cierta, esto es sobre la base del conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones tanto legales como del intérprete. En el orden provincial y tomando como prototipo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no hay diferencia alguna entre las dos formas mencionadas en orden al procedimiento, y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos ciertos o presuntivos de la determinación...”* (Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario”. Tomo 1,

página 402).

Por todo lo hasta aquí expuesto, entiendo corresponde confirmar el ajuste de autos, rechazando los agravios traídos por la apelante sobre el particular, lo que así declaro.

**4. MULTA Y RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.** Que, en cuanto a los agravios expresados sobre las cuestiones referenciadas, he de concluir que ha devenido abstracto su tratamiento. Ello así considerando la incidencia que ha de tener la prescripción propuesta sobre las facultades determinativas fiscales en relación al período fiscal 2011, extremo que dejará “firme” lo declarado por la contribuyente para ese período fiscal (con saldo a su favor). Paralelamente, observando los saldos deudores y acreedores determinados para los períodos 2012 y 2013, puede concluirse que, compensación mediante en los términos del artículo 102 y cctes. del Código Fiscal, corresponderá descartar la existencia de omisión alguna, así como de saldos a abonar al Fisco que fundamenten la declaración de responsabilidad solidaria, lo que así declaro.

**POR ELLO, RESUELVO:** **1)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro y la Dra. Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de la firma “SUPERMERCADOS TOLEDO S.A.” y de los Sres. Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y José Eduardo Martinelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3943, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 18 de junio de 2018. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones correspondientes al período 2011, así como sus accesorios y sanciones. **3)** Dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 5° y la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8°. **4)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada en lo que ha sido objeto de agravio. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada N° 3943, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 18 de junio de 2018, se ajusta a derecho.

Que adhiero, por sus fundamentos, a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal en el punto 1) del Considerando III de su voto, en cuanto a la procedencia del planteo prescriptivo opuesto por el apelante contra la vigencia de las potestades determinativas del Fisco vinculadas al período 2011, quedando plenamente vigente

las mismas acciones y potestades vinculadas al período fiscal 2012 y 2013; 2) rechazo de la nulidad del acto apelado; 3) Confirmación del ajuste fiscal en los períodos 2012 y 2013 -puntualmente por la falta de precisión conceptual y documental, en la prueba aportada, sobre los descuentos realizados y computados, lo que impide verificar que respondan a conceptos generalmente aceptados por los usos y costumbres comerciales- 4) Multa y Responsabilidad Solidaria, dejando a salvo mis propios fundamentos para así resolver.

En este sentido, y en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la ARBA, cabe señalar de forma preliminar –en atención a los argumentos que sustentan a dichos planteos– que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia tributaria, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas, abordada y resuelta –a los fines que interesan en la presente instancia– por la CSJN en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, y afirmó que el mentado instituto (la prescripción liberatoria), al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”, “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009, “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés – Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018, y “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, de fecha 5 de noviembre de 2019]. En este contexto, y frente a lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal (que establece: “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”), debo recordar que, 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; voto a cuya lectura remito en honor a la brevedad), a raíz de lo resuelto por la CSJN en el fallo “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A” (citado) y la firmeza del fallo de la SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, del 16 de mayo de 2018 (a partir del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), sostuve que, en los casos bajo juzgamiento, correspondía adoptar la doctrina que emergía del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de los tributos– se oponían a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (abandonando así la postura prudentemente restrictiva que, respecto del citado artículo del Código Fiscal, adoptara hasta entonces). Todo ello, sin perjuicio de señalar que este Cuerpo, en numerosos precedentes, ha sostenido que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común. Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevaron a aplicar la doctrina judicial ut supra citada, con el alcance detallado.

Ahora bien, los casos así resueltos de los que diera cuenta en los párrafos precedentes se vincularon, sin excepción, a períodos anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial que nos rige (Ley N° 26.994, B.O. del 8 de octubre de 2014; vigente desde el 1° de agosto de 2015, Ley N° 27.077, B.O. del 19 de diciembre de 2014). Y dicha circunstancia resulta destacable toda vez que el nuevo texto legal establece –entre sus disposiciones más importantes– que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos (artículo 2532), y que el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local (artículo 2560).

Así, frente al cuestionamiento que pudiera surgir acerca de la vigencia –o no– de la doctrina sentada por la CSJN en autos “Filcrosa” (citado), considero necesario resaltar que esta última se sostiene, tal como destaqué ut supra, en una

interpretación de base constitucional (es decir, en el sentido y alcance que corresponde otorgar a las normas constitucionales; en el caso, Arts. 121, 126, 75 Inc. 12, 31 y Ccs. de la Constitución de la Nación Argentina), y no de nivel legal.

Conforme ello, el cambio normativo experimentado en este último nivel, a raíz de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, en modo alguno podría modificar y/o derogar aquella doctrina.

Lo expuesto me lleva a concluir que no existen elementos suficientes para abandonar la postura que adoptara en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (citado), y, en consecuencia, adelanto que analizaré la prescripción incoada a la luz del criterio que dimana del citado precedente aplicando –en atención al período fiscal bajo juzgamiento– el Código Civil y Comercial vigente.

No resulta ocioso destacar, a mayor abundamiento, que dicha solución se encuentra en línea con el criterio que expusiera en numerosos precedentes de este Tribunal a la hora de juzgar el plazo de suspensión aplicable a la notificación de la liquidación de diferencias o de la resolución de inicio (como actos susceptibles de interpelar fehacientemente al deudor, en los términos de la doctrina sentada por la CSJN in re “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018; ver infra), utilizando el término de un (1) año, previsto en el 2do. párrafo del Art. 3986 del Código Civil, para aquellos casos en que dicha notificación se hubiera practicado durante su vigencia; y el término de seis (6) meses, contemplado por el Art. 2541 del Código Civil y Comercial, cuando la misma se hubiera practicado con posterioridad a la entrada en vigor de este último (esto es, el 1° de agosto de 2015).

En definitiva, bajo el criterio expuesto, y de conformidad con las consideraciones que desarrollaré en los párrafos siguientes, vinculados al plazo de prescripción aplicable y el sentido y alcance que corresponde otorgar al nuevo Art. 2532 del Código Civil y Comercial, es que debe realizarse el cómputo pertinente; lo que así declaro.

Así, cabe recordar en primer lugar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa, que: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*”; y que si bien el Art. 2562 Inc. “c” del Código Civil y Comercial de la Nación establece que: “*Prescriben a los dos años: c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos...*”, no menos cierto es que el Art. 2532 de este último señala: “*En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos*” (el subrayado me pertenece).

Debo resaltar en este punto, que se han verificado en doctrina y jurisprudencia diversas posturas interpretativas acerca del alcance de esta última norma. Sin embargo, y con independencia de la opinión del suscripto acerca de la validez constitucional, o no, que encierra la delegación de facultades que propone (análisis que resulta vedado en la instancia a raíz de lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal), he arribado al convencimiento de que el CCyC, habida cuenta de que no estipula de manera expresa que las jurisdicciones locales -respecto de la materia prescriptiva- se rigen por sus propias normas, sino que, por el contrario, especifica que tan solo el plazo será fijado por ellas, ninguna otra condición establecida por la norma local resulta aplicable.

Al respecto, comparto las consideraciones que expusiera el Juez doctor Genoud en el fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL” (citado).

En dicho precedente, sostuvo el magistrado: “Se impone entonces analizar las consecuencias que proyecta el cambio de legislación [en referencia al nuevo Código Civil y Comercial] sobre la mentada doctrina de la causa ‘Filcrosa’ y sobre la adoptada por esta Corte en la causa C. 81.253, ‘Cooperativa Provisión AlmacenerosMinoristas de Punta Alta Limitada’, sentencia de 30-V-2007, a partir de la cual se siguió la orientación fijada en el aludido precedente del Máximo Tribunal Federal. En una aproximación inmediata, parece contundente que el legislador nacional cedió al ámbito provincial la posibilidad de regular acerca del tiempo de extinción de las obligaciones en materia impositiva. De allí en más, ya no es dable predicar la doctrina mencionada sin cortapisas”.

Partiendo de dicha base, y luego de analizar la doctrina sentada por la CSJN en la causa “Filcrosa” (destacando particularmente que los extremos de la misma son consistentes con la línea jurisprudencial que la Corte federal desarrolló desde el caso “Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires”, fallado en 1882 –Fallos: 23:647; 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344–), señaló: “III.1. De lo llevado hasta aquí, no encuentro en la jurisprudencia reseñada ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la prescripción tributaria en situaciones como las que se presentan en este caso, al margen de su plazo. III.2. En procura de dilucidar dicho interrogante, las palabras que integran el nuevo texto legal parecerían limitar la habilitación al solo diseño de los plazos de extinción. Ello atento a que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones



que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 313:1007)” .

Así, sostuvo finalmente: “IV. Por lo expuesto he de concluir que la atribución que confiere el art. 2.532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales, cuestión debatida en autos, a mi juicio ha de quedar incólume la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 81.253, “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, sentencia de 30-V-2007”. Y por lo demás, a juicio del suscripto dicha conclusión resulta reforzada a poco que se repare en que la delegación prevista por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, limitada al plazo de prescripción stricto sensu, resulta ser una solución razonable frente al exiguo plazo de dos (2) años al que, de lo contrario, quedaría sujeta la vigencia de las facultades determinativas del Fisco, por aplicación de lo establecido

en el Art. 2562 Inc. “c” de dicho cuerpo normativo.

Consecuentemente, en virtud de lo dispuesto por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, corresponde aplicar al caso de autos, el plazo quinquenal previsto por el Art. 157 del Código Fiscal vigente. Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (en virtud del diferimiento que establece con respecto a este tópico), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el Art. 2554 del Código Civil y Comercial (que dispone: “El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.

En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: “*Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período*”). Lo expuesto resulta trascendental, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación

de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos “Fisco c/Ullate, Alicia Inés” y/o “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. A todo ello cabe agregar que, la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra – en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: *“1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal... Los períodos fiscales serán anuales...”* (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–).

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

En tal contexto, analizando el período fiscal 2011, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 27 de marzo de 2012 (Conf. Resolución Normativa N° 62/2011).

Así, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 28 de marzo 2012, y venció inexorablemente a las 24 hs. del 27 de marzo del año 2017, sin que la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente, el día 6 de julio de 2017 surtiera los efectos suspensivos del curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial., el cual establece: *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior– en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA

–AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (ut supra citado; ver considerando 6to.).

En este marco, entonces, con relación al período 2012 , la fecha de vencimiento de la presentación de la declaración jurada anual tuvo lugar el 26/03/2013 y habría operando la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de autos, el día 26 de marzo de 2018, sin embargo y como se advirtiera, con fecha 06 de julio de 2017, se produce la notificación de la liquidación de las diferencias, la que suspende el curso prescriptivo por seis meses, en los términos del artículo 2541 del CC y C citado precedentemente; retomando el cómputo el 06 enero de 2018, hubiera operado fatalmente la prescripción de las referidas acciones a las 24 hs. del 26 de septiembre de 2018.

Previo a ello y en término útil, se produce con fecha 22 de junio de 2018 (fs. 1346/1354), la notificación del dictado del acto ahora apelado y posteriormente, la interposición del recurso bajo tratamiento el 1° de julio de 2018 (sello de entrada de fs. 1363), con lo cual, concuerdo con la improcedencia del planteo prescriptivo con relación al período 2012 y por los mismos fundamentos, adhiero a la la improcedencia de la prescripción de las mismas acciones determinativas vinculadas al período 2013, expuestos en el voto del Vocal Instructor, lo que así también declaro.

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 preeminencia 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 2013 más cercano en el tiempo a las 24 hs del 26 de marzo de 2014 y venció a las 24 hs. del 26 de marzo de 2016, 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 las multas discutidas en autos, por los períodos 2011, 2012 y 2013, 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 y sin perjuicio de concordar con los efectos que pueda ocasionar la compensación prevista en el artículo 102 y cctes del CF, tal como lo expone en el punto 4, el juez Instructor, 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/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71078) y "Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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 8° de la Resolución apelada; lo que así declaro.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro y la Dra. Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de la firma “SUPERMERCADOS TOLEDO S.A.” y de los Sres. Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y José Eduardo Martinelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3943, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 18 de junio de 2018. 2) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones correspondientes al período 2011 y accesorios -art. 96 del Código Fiscal -T.O.2011-, y ccds de años anteriores; 2°) Dejar sin efecto por haber operado la prescripción de las acciones sancionatorias del Fisco, establecida en el artículo 5° de la Disposición apelada. 3°) Dejar sin efecto la Responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 8° del acto recurrido. 4°) Confirmar el acto apelado en lo demás que fuera materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**VOTO DEL CONJUEZ LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Llamado a votar en tercer término, a partir del relato de los hechos realizados por el Vocal Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, adhiero a los fundamentos y a su propuesta resolutive.

**POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE:** 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Horacio D. Díaz Sieiro y la Dra. Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de la firma “SUPERMERCADOS TOLEDO S.A.” y de los Sres. Juan Antonio Toledo, Baldomero Jiménez, Bernabé Toledo, Sebastián Toledo, Alejandra Toledo y José Eduardo Martinelli, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3943, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 18 de junio de 2018. 2) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones correspondientes al período 2011 y accesorios -art. 96 del Código Fiscal -T.O.2011-, y ccds de años anteriores; 2°) Dejar sin efecto por haber operado la prescripción de las acciones sancionatorias del Fisco, establecida en el artículo 5° de la Disposición apelada. 3°) Dejar sin efecto la Responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 8° del acto recurrido. 4°) Confirmar el acto apelado en lo demás que fuera 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 número 2360-0228375/2015 "SUPERMERCADOS TOLEDO S.A."

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-34582772-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2682.---