



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 2360-0513511/2017 caratulado "HAMMERSMARK S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0513511 año 2017, caratulado "HAMMERSMARK S.A."

Y RESULTANDO: A fojas 327/351, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 6016, de fecha 1° de octubre de 2021, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (C.U.I.T. 30-71441796-3), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2015, por el ejercicio de la actividad "Servicios relacionados con la salud humana n.c.p." (Código NAIIB 851900).

En su artículo 5º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos siete millones ochocientos veinticinco mil setecientos diecisiete con cincuenta centavos (\$ 7.825.717,50), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

Paralelamente, por el artículo 6º se reconocen saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 01, 02 y 03/2015, por la suma de Pesos sesenta y cinco mil trescientos noventa con setenta centavos (\$ 65.390,70).

En su artículo 7º se aplica una multa por Omisión equivalente al veintiuno con cuarenta por ciento (21,40%) del monto del impuesto adeudado por entender configurada la infracción penada por el artículo 61 del citado plexo legal y en el

artículo 8º, se impone una multa de Pesos tres mil (\$ 3.000) por incumplimiento a los deberes formales (artículo 60, sexto párrafo, del C.F.).

Por último, en su artículo 9º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multas, los Sres. Hugo Francisco Dos Santos (presidente social durante los meses de enero a marzo de 2015) y Julio Gabriel Ramírez (presidente social durante los meses de abril a diciembre de 2015).

A fojas 355/379 se presenta el Sr. Juan Leandro Carattino, en representación de la firma "Hammermark S.A", y el Sr. Julio Gabriel Ramírez, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado de los Dres. Horacio Díaz Sieiro y Silvana Garrido Santos e interponen recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 522 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 524 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 2da. Nominación, haciéndose saber que conocerá la Sala I.

A fs. 530, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se otorga traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 533/542 el respectivo escrito de réplica.

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. Jorge Saverio MATINATA en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22), se tiene presente la prueba documental y, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso, y en primer término plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para la determinación de oficio del tributo y la aplicación de la multa.

Argumenta que es el Código Civil (arts. 3986 y 4027) y no el Fiscal el que regula la prescripción de obligaciones tributarias provinciales. Cita y transcribe abundante jurisprudencia tanto de la CSJN y como de la SCBA. Deja planteada la inconstitucionalidad del modo de computar el plazo de la prescripción en el Código Fiscal.

Entiende que la Resolución que hoy apela ha sido dictada en fecha posterior atento

a que las obligaciones fiscales se encontraban prescriptas, habiendo transcurridos íntegramente los plazos, operando la misma el 14 de enero de 2021.

Sostiene que es improcedente, el modo como se computa el inicio de los términos prescriptivos, y cómo la Autoridad de Aplicación utiliza las causales de suspensión e interrupción del instituto. En este tema, vuelve a transcribir copiosa jurisprudencia, orientada a fundamentar que la primacía del instituto lo detenta el legislador nacional.

Considera pertinente, la adecuación de las normas al nuevo Código Civil y Comercial, citando otros precedentes de la CSJN (“Volkswagen”, “Municipalidad de San Pedro”).

Peticiona la prescripción de la multa y plantea la improcedencia de la misma al no verificarse el elemento subjetivo necesario. Plantea el eximente del error excusable. Para apoyar su postura cita jurisprudencia nacional y local.

Rechaza la extensión de responsabilidad solidaria sobre el Sr. Julio Gabriel Ramírez, con base en la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal que rigen la materia, al contemplarla solo de manera objetiva y sin considerarla subsidiaria. Entiende que se violenta la legislación de fondo en materia de sociedades comerciales. Cita frondosa jurisprudencia.

Acompaña prueba documental y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, respecto al planteo de prescripción opuesto, que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por la Agencia como “una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local”. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, “en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Reproduce Doctrina y jurisprudencia. En el particular, entiende que el cómputo de la alegada prescripción respecto del periodo fiscal 2015 comenzó el 1° de enero de 2017, pero habiéndose notificado la Disposición en crisis N° 6016/2021, con fecha 14 de octubre de 2021, la que contiene la intimación de pago del tributo determinado, se encuentra suspendida la prescripción conforme artículo 161 del Código Fiscal.

En torno a la prescripción de la multa, señala que iniciado el cómputo de la misma 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es, el 1 de enero de 2016, el mismo se encuentra suspendido desde la fecha de notificación de la Disposición de Inicio el 15/03/2021, es decir dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período fiscal, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en ante último párrafo del art. 161 del Código Fiscal. Luego, con el dictado de la Disposición Delegada de marras, que impone la multa, en fecha 1 de octubre de 2021, se encuentra la suspensión hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia firme que confirme total o parcialmente la sanción.

Por lo expuesto, considera se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos traídos por el apelante.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, resalta que “habiéndose concluido... la procedencia de las diferencias determinadas en autos, deviene concluir que se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal” agregando que la infracción impuesta “describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento”.

Asimismo, señala que “la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del contribuyente”.

Finalmente en lo que concierne a la responsabilidad solidaria, arguye que “el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel”.

Agrega que “la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, estableciendo que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad”.

Afirma que “el sindicato responsable no sostiene sus dichos con prueba alguna que permita evaluar la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva para hacer improcedente la responsabilidad endilgada siendo que sobre él recae la carga de probarlo”.

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

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 6016, de fecha 1° de octubre de 2021, dictada por la Agencia de Recaudación.

1) Corresponde a tal fin, comenzar el análisis por el planteo prescriptivo opuesto. La parte apelante alega en su defensa los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 157, 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

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

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias

sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales.

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

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

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (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).

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

En definitiva, existe en la jurisprudencia de nuestros Altos Tribunales un claro límite a la aplicación de la doctrina “Filcrosa”: el 1° de agosto de 2015. Luego de ello, no se reconocen nuevos precedentes jurisprudenciales que hayan evaluado la cuestión, a la luz de la expresa contradicción entre la mentada doctrina pretoriana y la reacción del Congreso Nacional ante la misma, con la sanción del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, vigente al momento de producirse el vencimiento de las obligaciones perseguidas en autos, según artículos 7° y 2537 de la Ley N° 26.994.

Recordemos que el Senado de la Nación intervino sobre el particular, asumiendo la responsabilidad de reaccionar a la doctrina “Filcrosa”. La cuestión se introdujo en el

debate parlamentario a propuesta de la Senadora Giménez, de la Provincia de Misiones, quien dio lectura durante el debate parlamentario a una carta remitida por el Presidente de la Legislatura local (Dr. Rovira), por la que rogaba se respeten las autonomías y potestades originarias provinciales. Pidió *"que se excluya expresamente la aplicación a las relaciones jurídicas nacidas al amparo del derecho público provincial, al igual que las disposiciones procesales que son materias exclusivamente locales y que deben regirse por leyes provinciales"*. Asimismo, advirtió que la autonomía provincial en materia tributaria *"es una de las prerrogativas de mayor trascendencia para los estados provinciales, porque constituye su más importante fuente de ingresos y no puede ser menoscaba en forma alguna por el Estado nacional"*. Remarcó especialmente la vital importancia que reviste el instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado pues al ser un instituto de carácter netamente procesal su regulación constituye una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado nacional.

El Senador Pichetto, por Río Negro, acompañó la iniciativa, advirtiendo que el Código Unificado no debía entrometerse, de ninguna manera, en temas como los plazos de prescripción, materia de derecho público provincial o municipal. (Versión taquigráfica. 19ª reunión, 9ª sesión, 27/28 de noviembre de 2013, Cámara de Senadores, págs. 96/99 y 143 - www.senado.gov.ar/parlamentario/sesiones/tac?page=3).

Como consecuencia de ello, se introdujo el texto que lucen actualmente los artículos, ubicados en un título concerniente a prescripción y caducidad: Art. 2532: *"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"*. Art. 2560: *"Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."*

Asimismo, cuando estas normas se refieren literalmente a las facultades para establecer el aspecto temporal (plazo), es razonable interpretar que se refiere a todos los aspectos regulados de la prescripción. Si el legislador hubiera querido limitar la potestad de las provincias sólo a la definición del lapso de tiempo, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560.

Mas, sin perjuicio de cualquier especulación que este Vocal puede hacer sobre el punto bajo análisis, es INDUDABLE que la Corte Suprema debe resolver si su "Doctrina Filcrosa" se mantiene en contradicción con la voluntad legislativa, o bien (como expresara la Dra. Argibay en "Casa Casmma" del 26.03.2009, por ejemplo), aquella reacción debe terminar con el criterio pretoriano, todo ello con posterioridad a la entrada en vigencia del Nuevo Código Civil y Comercial, el 1º de agosto de 2015

(en idéntico sentido, en autos “FRIGORIFICO GENERAL BELGRANO S.A.”, Sentencia del 12 de diciembre de 2023, Registro 2496 de la Sala I; en autos “JOHNSON JOHNSON DE ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 19 de abril de 2024, Registro 3476; en autos “INC S.A.”, Sentencia del 4 de junio de 2024, Registro 3497, ambos de la Sala II)

Sentado lo anterior, debe traerse al análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, cuya declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2016 (Conf. Resolución General C.A. N° 14/2014).

Consecuentemente, no teniendo este Tribunal facultades para avanzar sobre el análisis de constitucionalidad de normas tributarias, por fuera de precisos precedentes de los Altos Tribunales, estricta y directamente aplicables a la cuestión, no puede apartarse la evaluación de este instituto de su regulación por el Código Fiscal provincial (artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70).

Y en tal sentido, se entiende absolutamente procedente la evaluación que realiza el juez administrativo en los considerandos del acto apelado, así como la Representación Fiscal en su alegato, correspondiendo rechazar la prescripción opuesta, en base a lo establecido por los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal.

Consecuentemente, corresponde el rechazo de la prescripción opuesta para las acciones fiscales para determinar de oficio el tributo, lo que así voto.

Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, corresponde advertir que, aun aplicando al cómputo de marras la llamada “Doctrina Filcrosa”, la alegada prescripción no habría operado a la luz de la causal de suspensión por 6 meses ocurrida bajo el artículo 2541 del nuevo C.C. y C, que entraña la notificación de la Vista de Diferencias (fs. 245/252) de fecha 29 de septiembre de 2017 (C.S. 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”). Asimismo, posteriormente, el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del C.C. y C.U. genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento.

Distinta es la solución con relación a las acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas por Omisión de impuesto y por falta de presentación de declaraciones juradas, constatadas en el mismo período fiscal, habiendo comenzado a correr el plazo el 1° de enero de 2016 y feneciendo el 1° de enero de 2021, sin verificarse en tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción, corresponde declararlas prescriptas, haciendo lugar al planteo sobre el particular (conf. artículos

citados del CF).

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

Lo expuesto hace devenir abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos sobre la procedencia de tales sanciones, lo que así declaro.

2) Que en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por convención societaria y bajo regulación legal, al presidir el directorio social, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general.

Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los

que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes de la empresa en su carácter de presidente del directorio social, no ha sido discutida por los apelantes y se acredita con toda la documentación societaria anexada a fs. 39/84 (Estatuto, actas de asamblea y directorio). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, corresponde acentuar que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Julio Gabriel Ramírez.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de

responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal en los casos que analizara la Corte. Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (“*Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*”. El subrayado me pertenece). Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación traído, así como el descargo oportunamente presentado ante la Agencia a fs. 287/315, ambas defensas opuestas por derecho propio por el Sr. Ramírez, describiendo pormenorizadamente y en primera persona la forma dispuesta para liquidar el tributo y la interpretación que otorga a las normas aplicables.

Paralelamente, resulta sustancial su rúbrica como presidente del directorio social, de los balances de la empresa, cerrados al 31.12.2015 (ver fs. 203/214) con detalle de activos y pasivos tributarios en general y del impuesto de autos en particular (ver especialmente fs. 212).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Julio Gabriel Ramírez (en igual sentido, en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro N° 4425 de la Sala III; en autos “QUICK NESS S.R.L.”, Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 3252 de la Sala II, entre muchos otros).

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de autos (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 355/379, por el Sr. Juan Leandro Carattino, en representación de la firma "HAMMERMARK S.A", y el Sr. Julio Gabriel RAMÍREZ, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado de los Dres. Horacio Díaz Sieiro y Silvana Garrido Santos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6016, de fecha 1° de octubre de 2021, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Revocar por haber operado la prescripción, las multas dispuestas por los artículos 7° y 8° de la citada Disposición. 3°) Confirmar el acto apelado en lo demás que fuera materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, 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 SEATYS N° 6016/21, dictada con fecha 1° de octubre de 2021, se ajusta a derecho.

Que adhiero 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 improcedencia del planteo prescriptivo opuestos por la apelante contra la vigencia de las potestades determinativas del Fisco, vinculadas al período fiscal 2015 y 2) en lo que respecta a la declaración de la prescripción de las acciones sancionatorias del Fisco, 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 “Filcrossa” (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 Almaceneros Minoristas 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 2015, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 30 de junio de 2016 (Conf. Resolución General C.A. N° 14/14).

Así, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 1 de julio 2016, y habría vencido a las 24 hs. del 30 de junio del año 2021, de no haber mediado el 29 de septiembre de 2017, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fojas 251 y 252), circunstancia esta última que suspendió el 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, reanudado el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, el día 29 de marzo de 2018, su vencimiento se hubiera producido inexorablemente a las 24 hs. del 31 de diciembre de 2021, sin embargo, previo a ello y en término útil, acaeció la notificación del dictado de la Disposición apelada, el 14/10/2021, según constancias de fs. 352/354; que contiene la intimación de pago del tributo determinado de oficio y la posterior presentación del recurso de apelación bajo tratamiento, provocan el efecto suspensivo de curso de la prescripción analizada.

Que por lo expuesto, no procede el planteo de prescripción de las acciones determinativas del Fisco, correspondientes al período 2015, lo que así también declaro.

Ahora bien, en relación con la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar las

sanciones de autos, he sentado postura (Frigorífico Villa de Mayo S.R.L., sentencia del 12/04/2023, reg. 3317), respecto al tratamiento que la CSJN dio por primera vez a la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 07/03/23). En el precedente de referencia, la Suprema Corte luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

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

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2), advertir que,

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

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

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por art. 157 del Código Fiscal que, en lo pertinente, dispone: "Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas", lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: "*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*".

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

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

Cabe destacar previamente, que sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1º y 2º 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 por el año 2015 el día 1 de julio de 2016, y venció a las 24 hs. del 1 de julio de 2018, 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 el período 2015, lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto 2 del voto de la instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso -en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70- la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ 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 9° de la Resolución apelada; lo que así declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 355/379, por el Sr. Juan Leandro Carattino, en representación de la firma "HAMMERSMARK S.A", y el Sr. Julio Gabriel RAMÍREZ, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado de los Dres. Horacio Díaz Sieiro y Silvana Garrido Santos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6016, de fecha 1° de octubre de 2021, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto por haber operado la prescripción de las acciones sancionatorias del Fisco, las multas dispuestas por los artículos 7° y 8° de la citada Disposición. 3°) Dejar sin efecto la Responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 9° del acto apelado. 4°) Confirmar el acto apelado en lo demás que fuera materia de agravio. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor en el desarrollo de su voto, adhiero a la solución que propicia, lo que así declaro.-

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al

recurso de apelación interpuesto a fs. 355/379, por el Sr. Juan Leandro Carattino, en representación de la firma "HAMMERMARK S.A", y el Sr. Julio Gabriel RAMÍREZ, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado de los Dres. Horacio Díaz Sieiro y Silvana Garrido Santos, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6016, de fecha 1° de octubre de 2021, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Revocar por haber operado la prescripción, las multas dispuestas por los artículos 7° y 8° de la citada Disposición. **3°)** 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 2360-0513511/2017 caratulado "HAMMERSMARK S.A."

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-26700977-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2643.---