



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: Corresponde expte 2360-43144/2013 --- “BUILDING S.A.”

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-43144/2013, caratulado “BUILDING S.A.”.

Y RESULTANDO: Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con el Recurso de Apelación obrante a fojas 597/603, interpuesto por el Sr. Diego Changari, en representación de la firma BUILDING S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Giantomasi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5621 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 10 de noviembre de 2015.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 584/594, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-7072079-9), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2009 y por el ejercicio de la actividad verificada de “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales” (NAIIB 452100). Por el artículo 4° se estableció que las diferencias adeudadas al Fisco, por haber tributado en defecto durante el período involucrado, ascendieron a la suma de Pesos Doscientos ochenta y seis mil ochocientos setenta y seis con ochenta centavos (\$ 286.876,80), que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias). En su artículo 5° aplicó una multa por Omisión del quince por ciento (15%) del monto dejado de abonar, conforme a lo normado en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Y en su artículo 7° se determinó la responsabilidad solidaria e ilimitada del SR. Julio César Charparro, en su carácter de presidente del directorio social, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del citado ordenamiento normativo.

A fs. 622, de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 625 para su instrucción a la Vocalía de 4° Nominación, radicándose en la Sala II.

A fs. 642, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 643/651 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 656 Se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 24/25). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- A) En primer lugar plantea la nulidad de la resolución y del procedimiento. Señala que en el caso de autos, la falta total de explicaciones al dictar la disposición atacada, vicia los elementos esenciales: causa, objeto, motivación y finalidad, lo cual genera, a su entender, una palmaria nulidad del acto en cuestión.

Denuncia la existencia de una doble imposición por parte de la fiscalización actuante, gravando una misma operación total o parcialmente en dos oportunidades: a la firma del boleto de compraventa y a la entrega de la posesión

Manifiesta que las irregularidades que vician al procedimiento llevado a cabo por la administración y la resolución determinativa y sumarial, lesionan el derecho de defensa de raigambre constitucional.

B) Plantea la prescripción de los períodos fiscales enero a diciembre de 2009. Con cita de los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, concluye sosteniendo que debe considerarse el inicio del cómputo de la prescripción a partir del 1° de enero de 2010, lo que implica que el 1° de enero de 2015 operó la prescripción de pleno derecho para determinar tributos y aplicar sanciones.

C) Señala que el organismo fiscal no ha tenido en consideración los métodos de interpretación de las normas fiscales y el principio de la realidad económica que resulta aplicable en la materia.

D) Alega que los intereses resarcitorios aplicados afectan garantías constitucionales,

particularmente el derecho de propiedad protegido por el artículo 17 de la Constitución Nacional.

E) Manifiesta que es requisito indispensable para que una conducta sea pasible de sanción tributaria que exista culpa de quien se considera responsable. Cita jurisprudencia en apoyo de tal postura. Añade que son aplicables al régimen sancionatorio administrativo los principios propios del régimen penal y que en autos no se ha configurado el elemento subjetivo necesario para atribuir una sanción.

F) Cuestiona la constitucionalidad de la atribución de responsabilidad solidaria de carácter objetiva establecida por los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal respecto de los integrantes de los órganos de administración de las personas jurídicas. Expresa que tales disposiciones colisionan con los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional. Cita fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso "Monasterio Da Silva, Ernesto" y el fallo "Raso Francisco" de la Suprema Corte Provincial.

Hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental y pericial contable.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento del recurso interpuesto. En primer lugar y en relación al planteo de nulidad sostiene su improcedencia en tanto la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Cita jurisprudencia del Cuerpo. En punto a la falta de motivación y causa destaca que no debe perderse de vista que tales elementos no implican el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculos utilizados -cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad-, sino que por el contrario, que se encuentran cumplidos en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado al dictado del acto aquí atacado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado.

Por otra parte, manifiesta que Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, siendo carga del impugnante demostrar debidamente sus vicios, cuestión no acontecida en autos.

A continuación y adentrándose en el tratamiento de la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 -vigente desde el 1° de agosto de 2015-, confirma la postura asumida por ARBA, de acuerdo con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegadas por las provincias al Congreso

Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Agrega que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo de tal postura. Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales, pone de resalto que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr 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. Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción respecto del año 2009, comenzó a correr el 1° de enero de 2011, el cual se encuentra suspendido desde la fecha de intimación del pago del tributo operada con la notificación del acto en crisis a la firma, hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarado su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. Por otra parte, señala que incurre en un error la apelante cuando refiere que la Agencia se ha apartado del principio de realidad económica establecido en el artículo 7° del Código Fiscal. Resalta que tal principio debe interpretarse a la luz de todo el contexto en el cual se lleva a cabo una fiscalización.

Respecto de la impugnación efectuada de los intereses resarcitorios aplicados, señala que los mismos han sido previstos por el legislador para el supuesto que, como en el presente, se haya incurrido en mora en el cumplimiento de la obligación puesta a cargo del contribuyente.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, la Agencia sostiene el criterio objetivo de la aplicación de la multa, no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Cita precedente de este Tribunal en apoyo de su postura.

En torno a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una

obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad, cuya ausencia se vislumbra en autos. En cuanto a la aplicación del Fallo “Raso”, destaca que en tal decisorio la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Luego de la cita de diversos precedentes jurisprudenciales, concluye sosteniendo que las quejas traídas respecto a la responsabilidad solidaria deben rechazarse por resultar infundadas. Por otra parte, ante los planteos de inconstitucionalidad efectuados, expresa la prohibición de su dictado en esta instancia, por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

Por último y en referencia al ofrecimiento de prueba pericial contable, con fundamento en lo dispuesto en el artículo 116 del Código Fiscal, sostiene que no resulta procedente en esta instancia. Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 5621/15 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) Por una cuestión de estricta lógica, abordare en primer término el planteo de nulidad, que alega vicios en la causa y en la motivación, adelantando desde ya mi rechazo a esa pretensión, dado que en rigor de verdad no se vislumbra causal alguna que lleve a tan extrema consecuencia jurídica.

En tal sentido, no deben confundirse 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 también halla reparación en el marco del recurso de apelación y no el de nulidad.

En sentido coincidente, la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado 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-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus*

conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Así, analizado tanto el procedimiento como el acto atacado, y en especial sus Considerandos (particularmente fs. 585/588), puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la decisión adoptada. Asimismo, se puede observar que ha dado respuesta a los escasos argumentos vertidos por la firma en su descargo, instancia en la que no realizó ofrecimiento probatorio alguno. Tampoco se entiende la referencia a una supuesta acta de comprobación que no se identifica, ni encuentra correlato alguno con el planteo propuesto.

De este modo, contrariamente a lo sostenido por la parte, considero que la disposición apelada ha fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso. (en igual sentido, S.C.B.A., en Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa, Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación también ha indicado reiteradamente que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley. La declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros).

Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y solo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos:

334:1081; 339:480).

Por todo lo expuesto, entiendo que corresponde el rechazo a la nulidad alegada, lo que así voto.

2) En cuanto a la prescripción opuesta, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil, 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 tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

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

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien

resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

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).

En definitiva, 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 diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se*

ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997 ...; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ..., de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...” (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

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

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

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

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: “...*la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16*

de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso..." (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de "períodos" (no se menciona la palabra "anticipos") y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en "Ullate" una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre "cerrado", esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que *"la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable"* (Fallos: 308:1101; 318: 2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que *"la acción puede ser ejercida"* (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *"... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo". Citando a Planiol dice: "La prescripción no puede comenzar antes*

porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo" (Argañarás, Manuel J. "La prescripción extintiva", pág. 50)..." (en autos "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos" (Sellos/ Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina "Filcrosa"), los "anuales" (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los "periódicos" o "de ejercicio" (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en "anticipos" mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..."* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos”, fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”*.

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *“...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...”* de ese año (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 el período fiscal 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 31 de marzo de 2010 (Resolución Normativa ARBA N° 85/2009), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 31 de marzo de 2015.

Sin embargo, según constancias de fs. 509/514, el 30 de junio de 2014 se notificó al contribuyente y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*).

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

25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos más de 4 años, el 30/06/2014 se suspende hasta el 30/06/2015, retomando el cómputo pertinente, que hubiese vencido el 31 de marzo de 2016.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo el dictado y la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, durante los meses de noviembre y diciembre de 2015, conforme surge de las constancias de fojas 584 y 595/596, así como la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento (30/12/2015 según fs. 597).

Advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de esos recursos genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la dispensa prevista en su artículo 2550.

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2009 no puede prosperar; lo que así Voto.

Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el período fiscal citado, comenzando a correr el plazo el 1° de enero de 2010 y feneciendo el 1° de enero de 2015, sin verificarse en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción, correspondiendo declararla prescripta haciendo lugar al planteo sobre el particular; lo que así también Voto.

En tal sentido, cabe aclarar que encontrando fundamento suficiente para verificar 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.

En virtud de lo resuelto en materia de prescripción de la acción fiscal infraccional/sancionatoria, el tratamiento de los agravios vinculados con la sanción aplicada ha devenido abstracto.

3) Con respecto al agravio de fondo traído sobre el ajuste practicado, esto es, la supuesta duplicidad de imposición sobre ingresos determinados de la firma, ante la modalidad de cobro por la venta de inmuebles, debe advertirse que, en consonancia con el rechazo a la prueba ofrecida con el recurso en tratamiento (más allá de la limitación expresa que dispone el artículo 116 del Código Fiscal), no se visualizan en absoluto las circunstancias narradas por el apelante.

De la simple lectura de los considerandos del acto impugnado, surge el tratamiento pormenorizado que se efectuara por la fiscalización a las operaciones efectivizadas por la firma de marras, detallándose el tratamiento de los ingresos contratados edificio por edificio, cliente por cliente y unidad funcional por unidad funcional (ver papeles de trabajo de fs. 478/499).

Asimismo, se han considerado debidamente las pautas que establece el Código Fiscal, tanto en materia de ingreso devengado, como devengado exigible en los supuestos de ventas en más de 12 cuotas (artículos 187 y 201 del Código Fiscal).

Por lo expuesto, ha de ratificarse el ajuste efectuado lo que así voto.

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

Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual...” De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se “...devengará sin necesidad de interpelación alguna...”.

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

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

5) Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quien asumió la administración de la apelante durante el período fiscal involucrado, es importante destacar que se torna improcedente el tratamiento de los agravios vinculados a esta cuestión, toda vez que la empresa de autos carece de legitimación para presentar agravios respecto de la solidaridad de un tercero, con lo cual

corresponde confirmar este punto, lo que así finalmente declaro (Sala I, en autos “TRANSPORTE EG SRL”, Sentencia del del 30/09/2024, Registro 2561; Sala II en autos “CARNES SELECCIONADAS S.A.”, Sentencia del 16/8/2018, Registro 2701; Sala III en autos “LÁCTEOS DON TORCUATO S.R.L.”, Sentencia del 26/4/2018, Registro 3964 y en autos “ARGENGRAFT S.A.”, Sentencia del 03/02/2022, Registro 4431, entre otras): *“...importando la promoción de un recurso el ejercicio de un derecho, quien lo promueva ha de ser titular del derecho o de un interés legítimo: debe existir a su respecto la “legitimatío ad causam activa”* (Marienhoff, Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo, T. I, pág. 640).

6) Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 597/603, interpuesto por el Sr. Diego Changari, en representación de la firma BUILDING S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Giantomasi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5621 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 10 de noviembre de 2015. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones en relación al período determinado en autos, revocando en consecuencia la multa dispuesta en el artículo 5º del acto impugnado. 3º) Confirmar la Disposición apelada en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 5621 dictada con fecha 10 de noviembre de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2009, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutorio, remitiendo a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

En punto a la multa por omisión aplicada en los términos del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, asimismo, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de la misma.

Respecto a los agravios planteados por la parte apelante (rechazo de la nulidad, la supuesta duplicidad de imposición sobre ingresos determinados de la firma, aplicación de intereses resarcitorios y extensión de responsabilidad solidaria), adhiero al criterio resolutorio expuesto por el Vocal Instructor en su voto, lo que así declaro.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Por los fundamentos expuestos, adhiero a lo resuelto por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 597/603, interpuesto por el Sr. Diego Changari, en representación de la firma BUILDING S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Giantomasi, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5621 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 10 de noviembre de 2015. 2°) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar sanciones en relación al período determinado en autos, revocando en consecuencia la multa dispuesta en el artículo 5° del acto impugnado. 3°) Confirmar la Disposición apelada en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.



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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-43144/13 "BUILDING S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-26552869-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3700.-