



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 2360-307624/2010 -- "DANA ARGENTINA S.A.".

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-307624/2010, caratulado "**DANA ARGENTINA S.A.**".

Y RESULTANDO: Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con el Recurso de Apelación obrante a fojas 1764/1785, interpuesto por el Sr. Juan Manuel Villar, en representación de SPICER EJES PESADOS S.A. (continuadora de DANA ARGENTINA S.A.) y de los Sres. Víctor Miguel Dubitzky, César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa, con el patrocinio del Cr. Jorge Horacio Juan Bissio, contra la Disposición Delegada N° 5371 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de octubre de 2015.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 1744/1762, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (CUIT 33-50149607-9), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2009, por el ejercicio de las actividades verificadas de "Fabricación de partes; piezas y accesorios para vehículos automotores y sus motores" (Código NAIIB-99.1 343000), "Venta al por mayor de partes; piezas y accesorios de vehículos automotores" (Código NAIIB-99.1 503100), "Servicios bursátiles de mediación o por cuenta de terceros" (Código NAIIB-99.1 671200), y "Otros servicios de contabilidad y teneduría de libros, auditoría y asesoría fiscal" (Código NAIIB-99.1 741203). Por el artículo 5° se estableció que las diferencias adeudadas al Fisco, por haber tributado en defecto el impuesto, ascendieron a la suma de Pesos un millón cuatrocientos nueve mil quinientos treinta

y siete con cincuenta centavos (\$ 1.409.537,50), 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 6° estableció saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 y 10/2009, por un importe de Pesos cuatrocientos setenta y ocho mil sesenta y cinco con cuarenta centavos (\$ 478.065,40).

A través del artículo 7° aplicó una multa por Omisión, equivalente al quince por ciento (15%) del impuesto adeudado, conforme a lo establecido en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Por último, en el artículo 9°, se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los señores Dubitzky Víctor Miguel, Bianchi César y Carballa Gerardo, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del mismo ordenamiento normativo. A fs. 1915, de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal—, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose la causa a fs. 1926 para su instrucción, a la Vocalía de la 4ta. Nominación, radicándose en la Sala II.

A fs. 1927, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1928/1936 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 1952 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 Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 27/25). Asimismo, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso y, en atención al estado de las actuaciones, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- A) En su escrito recursivo la apelante comienza planteando la prescripción de las acciones fiscales para el período 2009. Manifiesta que las normas del Código Fiscal que regulan el instituto de la prescripción resultan violatorias del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Expone que resultan aplicables al caso las normas del Código Civil y que la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en nada altera el hecho de que los poderes de ARBA se encuentran prescriptos, porque dicha ley rige para el futuro. Añade que no se ha verificado ninguna de las causales de suspensión ni interrupción del plazo de prescripción.

Resaltando la primacía de la legislación de fondo, sostiene que el plazo de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco provincial para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de cinco años, conforme lo

dispuesto en el artículo 4027 inciso 3 del Código Civil. En lo que respecta al inicio del cómputo, afirma que al ser una obligación de carácter periódica comienza cuando cada una de las obligaciones se torna exigible, conforme lo dispuesto por el artículo 3956 del mencionado Código de fondo.

Asimismo, manifiesta que se encuentra prescripta la acción del Fisco para aplicar multas y perseguir su cobro en relación con los períodos discutidos en autos. Resalta la naturaleza penal de las infracciones por lo que reclama la aplicación del Código Penal de la Nación. Expresa que también por aplicación del Código Fiscal se encuentra prescripta la multa por el período fiscalizado. Cita jurisprudencia.

B) Destaca la improcedencia de la determinación de oficio practicada por ARBA. Luego de un pormenorizado análisis de la actividad de la contribuyente, afirma que el Fisco se equivoca al intentar justificar que los gastos incurridos para la compra de materiales para la fabricación de los herramentales no son realizados por cuenta y orden de un tercero, al respaldarse en el informe de la Gerencia de Servicios Técnica Tributaria y Catastral N° 164/01 y en el Informe GGTI N° 41/05. Añade que dichos informes no pueden resultar vinculantes para la firma.

Manifiesta que de la documentación y demás prueba agregada al expediente surge evidente que las sumas facturadas por DANA en concepto de herramentales no constituyen una retribución y que por lo tanto no genera nacimiento del hecho imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

C) Expresa que también resulta improcedente la aplicación de intereses resarcitorios. Agrega que la existencia de mora no sólo requiere demora material en el pago sino también un elemento subjetivo de imputación al deudor que se encuentra ausente en el caso.

D) Resalta la improcedencia de la multa por omisión aplicada a la firma, toda vez que la misma no ha cometido ilícito alguno al no haberse configurado el elemento objetivo del tipo infraccional ni el elemento subjetivo constitutivo del tipo penal. Cita jurisprudencia en apoyo de tal postura.

E) Manifiesta que la responsabilidad fiscal de los administradores por deudas de la sociedad no es automática ni objetiva. La responsabilidad solidaria que ARBA pretende atribuir, sin probar culpa o negligencia en al accionar de los mismos, resulta contraria a la legislación de fondo y por ende violatoria del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Cita el fallo “Raso Francisco” de la Suprema Corte Provincial. Destaca también la improcedencia de la atribución de responsabilidad solidaria en materia sancionatoria.

Culmina haciendo reserva del caso federal y ofreciendo prueba documental.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento del recurso interpuesto. En primer lugar destaca que los agravios esgrimidos en los recursos de apelación presentados, son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han sido analizados y refutados por el juez administrativo en el acto en crisis.

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, añade que el impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Manifiesta 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 e ingreso del gravamen. Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción, comenzó a correr el 1° de enero de 2011, para el período fiscal 2009, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEFSC N° 5371/15 el 1 de diciembre de 2015 (ver fs. 1763), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción 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. Asimismo, en torno a la prescripción de la multa impuesta, manifiesta que tampoco resulta aplicable el principio de personalidad de la pena que rige en el derecho penal, en tanto tal planteo deriva en un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario reconocido por la jurisprudencia.

Acto seguido y en torno a la improcedencia del ajuste realizado en la base imponible

del impuesto sobre los Ingresos Brutos, indica que dicha cuestión ha sido tratada in extenso por el a quo, remitiéndose a sus fundamentos a fin de avalar el criterio seguido. Sin perjuicio de lo expuesto, resalta que los montos obtenidos por ventas de herramientas, responden al concepto de retribución de la actividad gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos y como tales debe ser incluido en la base imponible del tributo. En cuanto a la valoración de los medios probatorios, destaca que el a ha expresado las razones que lo llevaron a rechazar las mismas, aclarando que conforme lo establecido en el artículo 384 del Código procesal Civil y comercial, de aplicación supletoria, los jueces administrativos tienen amplias facultades para elegir las pruebas que fueron esenciales y decisivas para la resolución de la causa.

En referencia a la aplicación de intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, manifiesta que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Comprobado el incumplimiento corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago.

En lo relativo a la sanción impuesta señala que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal.

Por otra parte y en lo que hace a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente. 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; se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, ausente en autos. Continúa señalando la improcedencia de la aplicación de principios de la legislación de fondo en materia de responsabilidad solidaria.

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

III.- Voto del Dr. Ángel Carballal: Que corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 5371/15, a la luz de los agravios traídos por la apelante.

1) En dicho sentido, entiendo pertinente comenzar por dar respuesta a la prescripción invocada. Alega el apelante que si bien los preceptos del Código Fiscal contienen un plazo de prescripción quinquenal como el Código Civil (en su redacción actual), la forma de computar el plazo de la misma contraría la legislación de fondo, 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 y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia. Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y 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 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.

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro Registros N° 2249 del 13/02/2020 (en autos "ENOD S.A."); N° 2269 del 09/02/2021 (en autos "CIRCULO MEDICO DE LOMAS DE ZAMORA"); entre otros y de la Sala II, en la que subrogo Registro N° 4229 del 22/12/2020 (en autos "ABRIL MED S.A."); a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina "Filcrosa", definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas

contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy 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).

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.

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 que sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza el cómputo del mismo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *“...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a 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 previsto. 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 sí 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 coma absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...” (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires 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 de 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 tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"..Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlas como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..."* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.1.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 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *"...declaración jurada en la que se determinará el impuesto..."* de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del

Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal, cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el día 30 de junio de 2010 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2015.

Sin embargo, previo a ello y en tiempo útil, con fecha 31 de mayo de 2011, se notificó a los obligados de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante (ver fojas 757/770), ocasionando ésto 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-DGR2007, 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, transcurrido menos de un año de

prescripción, en el mes de mayo de 2011 se suspende hasta el mes de mayo de 2012, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2016.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición ahora apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 1° de diciembre de 2015, conforme surge de las constancias de fojas 1763.

Asimismo, posteriormente, se produce el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del ya vigente 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, opuesto en fecha 28 de diciembre de 2015 (vide fojas 1764).

Que por lo expuesto, el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes al período fiscal 2009, no puede prosperar.

Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, a la luz de los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, es decir a partir del 1° de enero de 2010. Ello así, el plazo feneció al 1° de enero de 2015 sin que haya mediado previo acto de suspensión o interrupción en tiempo útil.

Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa en los actuados, lo que así declaro.

En este contexto, 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, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

2) En cuanto a la cuestión de fondo objeto de debate en autos, esto es, la gravabilidad de los ingresos obtenidos por la firma de marras en concepto de venta de “herramientales”, corresponde en primer término describir puntualmente de qué trata el rubro en cuestión, sobre la base de la actividad declarada por la firma: fabricación y comercialización de repuestos y accesorios para automotores, particularmente de estructuras para vehículos (chasis) y cardanes para terminales automotrices.

En el contexto de tal actividad, la apelante alega que en el marco de la relación comercial que mantenía con esas terminales, la fabricación de los productos que realizaba, se hacía mediante la utilización de “herramientales” que las mismas le proveían en comodato.

Estos “herramientales” (también conocidos como utillajes o toolings) constituyen moldes o matrices para la producción de las piezas de vehículos y resultan según la apelante, de propiedad de las terminales, devolviéndose en consecuencia una vez terminada la producción de los chásis o cardanes, entre otras piezas producidas.

En este marco, alega la apelante que en algunos casos, ella misma contrataba profesionales y/o empresas especializadas para la fabricación de un herramental, adquiriendo para ello materia prima e insumos específicos necesarios, todo ello por cuenta y orden de la terminal automotriz involucrada, la que en el marco del proyecto le adelantaba dinero a la firma de autos para que afronte esos gastos, como así también a posteriori, al avanzar la fabricación del herramental, le reintegraba los demás gastos soportados. Una vez fabricado, el herramental se entregaba a Dana Argentina SA en comodato, manteniendo la terminal la propiedad sobre el mismo.

Agrega que lo descripto precedentemente se encuentra acreditado en autos, no solo por su propia descripción, sino también por las respuestas brindadas por la Asociación de Fábricas Argentinas de Componentes (fs. 1685/1686), por Volkswagen Argentina SA (fs. 1706/1730) y por ADEFA (fs. 1687/1689).

En postura de la firma contribuyente, todos los ingresos facturados en concepto de estos herramientales, no deben ser incluidos en la base imponible del impuesto de marras, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 188 inciso c) del Código Fiscal, que establece: “...*No integran la base imponible, los siguientes conceptos: ... c) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen...*”.

Sobre este debate se ha expedido recientemente este Cuerpo, advirtiendo respecto del alcance de las normas involucradas: “...*Cabe aclarar que el argumento fiscal para incluir en la base imponible del impuesto a los importes que la firma consideró como recupero de gastos, ha sido el hecho de que no ha acreditado que los haya efectuado en carácter de intermediaria, tal como lo requiere el Código Fiscal, que en su art. 188 dispone ... Sin embargo no debemos olvidar que el hecho imponible del Impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad, tal como la práctica del comercio, la industria, profesión u oficio, etc., mientras que la base imponible está representada por los ingresos obtenidos de las mismas -por ventas*

realizadas, por las remuneraciones pactadas por los servicios prestados, por los intereses generados por los préstamos otorgados, etc.- (conforme artículos 182 y 187 del C.F). Por ello, en este contexto, el criterio a seguir para dilucidar el tema, consiste en analizar si las sumas en juego representan la retribución obtenida por el contribuyente en función del ejercicio de una actividad (onerosa) o, por el contrario se trató de la facturación del monto de un gasto incurrido y realizado por mandato expreso o acuerdo tácito con el tercero. Y, por supuesto, por idéntico importe que el del gasto incurrido. Va de suyo que no puede tratarse de un gasto o costo propio de su actividad. En consecuencia se debe analizar cada caso en particular, porque la actuación en carácter de comisionista o intermediario implica, casi con seguridad, la realización de gastos por cuenta de terceros y el Código Fiscal se ocupa de ello en particular despejando toda duda sobre la cuantificación de la base imponible, pero la verificación de la situación inversa, es decir no practicar la intermediación -actuar por cuenta propia- no inhibe la posibilidad de la existencia de un gasto pasible de ser recuperado o compartido con un tercero...” (Del voto del Cdr. Crespi en autos “CALZA CARLOS LUIS (SIDERAR S.A.)”, Sentencia del 7 de agosto de 2018, Reg. 2690 de la Sala II).

Así las cosas, en la debida interpretación de la cuestión en estudio coexisten la noción de excepción a un principio general de cuantificación de la base imponible, con la de no resumir la procedencia de la detracción a sujetos que declaran formalmente una actividad vinculada a la intermedicación (comisionistas, consignatarios, etc), siendo que si de las constancias de la causa surge que el contribuyente recibe ingresos para satisfacer gastos efectuados por cuenta y orden de un tercero, cualquiera sea su actividad principal, tales importes podrán ser considerados, bajo las debidas acreditaciones, verdaderos recuperos de gastos, que no integran la base imponible por no ser ingresos gravados.

En ese contexto, analizando el caso de autos sobre la base del criterio expuesto, debe asumirse la tarea de determinar cuáles son los ingresos de la firma alcanzados por el tributo y en que alcance conforman su base imponible, la que será esencialmente lograda a la luz de las normas aplicables, contenidas en el mencionado Código Fiscal.

No debe olvidarse, a esta altura, que no tratamos aquí con un impuesto a la renta o a los beneficios o utilidades empresarias, sino a los ingresos. En dicho íter, se impone recordar la letra del artículo 187 del Código Fiscal, que establece: *“Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones*

totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas...”.

Paralelamente, es claro el sentido de estrictez que rige el criterio legislativo en cuanto a los conceptos que han de poder ser detraídos de la base de cálculo del tributo, disponiendo el artículo 220: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras deducciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”.*

Que, de las definiciones de hecho y base imponibles contenidas en el plexo normativo referenciado, surge a priori que, no estando en debate que se encuentre vigente alguna exención objetiva o subjetiva, las opciones que pueden llevar a otorgar razón al planteo de la apelante pueden devenir de las no sujeciones o desgravaciones del artículo 186, de la exclusión de base imponible contemplada por el artículo 188, o por las deducciones del artículo 189 del Código Fiscal.

Ahora bien, del cotejo de las actuaciones observo que durante el procedimiento, la Autoridad de Aplicación entendió indispensable la apertura a prueba de las actuaciones, cuyas conclusiones fueron analizadas en el acto apelado (fojas 1751 vta., 1754 vta./1756 vta.), advirtiéndole que, con la prueba producida, no surge la condición de recupero de gasto realizado por cuenta y orden de terceros, ni la correspondencia de conceptos e importes entre los gastos facturados y los efectivamente realizados.

En su escrito recursivo la apelante insiste en que el costo por la fabricación de un herramental es asumido por las terminales automotrices -propietarias del herramental- pues lo contrario llevaría a eliminar de plano la rentabilidad del negocio que consiste en la “fabricación y venta de autopartes” y no en la “fabricación y venta de herramientas”.

Sin embargo, habiendo analizado la prueba aportada y compartiendo las apreciaciones de la Agencia expuestas en el acto recurrido, no obstante las afirmaciones de la parte quejosa en su libelo recursivo, ninguna actividad probatoria ha posibilitado acreditar su relato. Tratándose de una cuestión fundamentalmente de hecho y prueba, no se ha acreditado la intermediación aludida, la existencia de un mandato expreso o tácito, ni se encuentra elemento alguno que lleve a concluir que los importes en análisis se devenguen “por cuenta y orden” de sus clientes y no constituyan un mero gasto o costo dentro de la operatoria de la empresa de marras.

Solo se observan consideraciones abstractas de la Terminal oficiada, a la postre sin

documentación alguna de respaldo, mientras todas las demás firmas oficiadas han desconocido la modalidad descripta (ver análisis de la fiscalización a fs. 1737). Tampoco existen elementos contables o documentación de respaldo contundentes anexados por la apelante. Solo tenemos notas de pedido y convenios de comodato que no terminan de desvirtuar el criterio fiscal.

En definitiva, tratándose de bienes cuya venta ha facturado la contribuyente a la terminal (ver fs. 1756), no cabe sino concluir que se trata de bienes que se venden a la par de los chasis y demás piezas involucradas, a partir de un pedido expreso de la automotriz, que genera definitivos ingresos gravables, descartándose la procedencia de su deducción en el marco de estrictez que rige la cuestión, en tanto tratamos con meros costos surgidos de la actividad de la contribuyente.

Como he sostenido en otras oportunidades: *“...Para el caso bajo análisis sabido es que, los aludidos “recuperos de gastos”, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto de importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero... Cabe colegir, que lo que se discute en el caso no es una cuestión de derecho sino de “hecho y prueba”. La estrecha vinculación existente entre los gastos en que incurre y que pretende excluir de la base imponible y la actividad desarrollada por la firma, la deficiencia en la documentación aportada y ofrecida en esta instancia para acreditar el carácter de recupero de gastos de los conceptos cuestionados, no obstante haberse procedido a abrir la causa a prueba, me lleva a desconocerle a los mismos el carácter de tales...”* (Sala II, en autos “BREMEN MOTORS S.A.”, Sentencia del 28/8/2017, Registro 3851). En igual sentido, misma Sala en autos “GEFCO ARGENTINA SA”, Sentencia del 12/08/2014, Registro 1878.

A esto debe agregarse la clara pauta legal, toda vez que la detracción de la base de cálculo, no procede en cualquier supuesto, sino que al menos como principio general y salvo prueba contundente en contrario, solo es permitida para aquellos reintegros que perciban los que actúan como intermediarios (artículo 188 inciso c) del Código Fiscal), extremo no verificado en autos (Sala I, en autos FERRERO ARGENTINA S.A. Sentencia del 25/6/2019, Registro 2194).

Tal estrictez en la interpretación de la cuestión, recorre innumerables precedentes de este Cuerpo, ante diversas circunstancias y modalidades comerciales (en autos “CLUB DE CAMPO LOS PINGUINOS SA”, Sentencia del 22 de abril de 2022, Registro 2394 de la Sala I; en autos “NATIONAL SHIPPING SA”, Sentencia del 4 de junio de 2024, Registro 4722 de la Sala III; en autos “MOLCA SA”, Sentencia del 27 de agosto de 2024, Registro 4776 de la misma Sala y en autos “CERVECERÍA Y MALTERIA QUILMES SAICA”, Sentencia del 12 de noviembre de 2024, Registro

2575 de la Sala I, entre muchos otros).

En virtud de las consideraciones expuestas, corresponde rechazar el agravio, lo que así Voto.

4) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial del 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%) ... Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos.”*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.

Cabe recordar que *“...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese 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 (art. 1° de la*

ley 11.683, t.o. 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) cf D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). “...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...” (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así se declara.

5) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa, 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” o similares, 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 del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver constitución societaria, 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, merece acentuarse 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 a los Sres. Víctor Miguel Dubitzky, César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado, advierto 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.

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 acatar parcialmente esta nueva doctrina.

Así, estimo que se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte, del Sr. Víctor Miguel Dubitzky. Para ello, no hace falta más que leer la copia de los Estados contables al 31.12.2008 y 2009, anexados a fs. 204/257, firmados por el mencionado en carácter de presidente del directorio y conteniendo la descripción de los pasivos tributarios de la firma.

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, lo que así declaro.

Sin embargo, no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte respecto a los Sres. César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa, entendiendo que corresponde dejar sin efecto la solidaridad que se les endilga.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis se realiza evaluando caso por caso los supuestos que se sometan a

juzgamiento de este Tribunal.

De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1764/1785, interpuesto por el Sr. Juan Manuel Villar, en representación de SPICER EJES PESADOS S.A. (continuadora de DANA ARGENTINA S.A.) y de los Sres. Víctor Miguel Dubitzky, César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa, con el patrocinio del Cr. Jorge Horacio Juan Bissio, contra la Disposición Delegada N° 5371 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de octubre de 2015. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el artículo 7° de la disposición apelada. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta respecto de los Sres. César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa. **4)** Confirmar en lo restante el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios interpuestos por la parte apelante, la disposición delegada n° 5371/15, 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 resolutivo, remitiendo a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

En igual sentido, en lo concerniente a las multas aplicadas, 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, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de las sanciones.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, sobre la base de las consideraciones expuestas por el Vocal preopinante, comparto lo resuelto con relación a la confirmación del ajuste practicado y la imposición de intereses resarcitorios, lo que así declaro.

Discrepo en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos, en tanto entiendo aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 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 Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; 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 a los

apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1764/1785 por el Sr. Juan Manuel Villar, en representación de SPICER EJES PESADOS S.A. (continuadora de DANA ARGENTINA S.A.) y de los Sres. Víctor Miguel Dubitzky, César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa, con el patrocinio del Cr. Jorge Horacio Juan Bissio, contra la Disposición Delegada N° 5371 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de octubre de 2015. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción del artículo 7° de la disposición apelada. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta en el art. 9° del acto recurrido. **4)** Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos adhiero a la solución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1764/1785, interpuesto por el Sr. Juan Manuel Villar, en representación de SPICER EJES PESADOS S.A. (continuadora de DANA ARGENTINA S.A.) y de los Sres. Víctor Miguel Dubitzky, César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa, con el patrocinio del Cr. Jorge Horacio Juan Bissio, contra la Disposición Delegada N° 5371 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 29 de octubre de 2015. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el artículo 7° de la disposición apelada. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta respecto de los Sres. César Rolando Bianchi y Gerardo Oscar Carballa. **4)** Confirmar en lo restante el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y 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: Corresponde al Expte N°2360-307624/10 "DANA ARGENTINA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-30218745-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° 3732 .-