



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 nro 2360-0386401/2011 -- "ENOD S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0386401 del año 2011, caratulado "ENOD S.A.".

Y RESULTANDO: Que a fs. 2517/2561, el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, por medio de la Disposición Delegada N° 666 de fecha 16 de junio de 2017, determina las obligaciones fiscales de la firma "ENOD S.A.", CUIT 30-65723744-9, en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades verificadas de "Fabricación de hilados de fibras textiles" (Código NAIIB 171130), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIIB 519000) y "Venta al por menor de hilados, tejidos y artículos de mercería" (Código NAIIB 523210); estableciendo por su artículo 6°, diferencias a favor del Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos un millón trescientos noventa y cinco mil doscientos ocho con 10/100 (\$ 1.395.208,10), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, correlativos anteriores y sus modificatorias).

Por artículo 6°, se aplica una multa por Omisión, equivalente al 50% del monto dejado de abonar, atento a lo normado por el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Asimismo, mediante el artículo 7° se sanciona a la firma por haberse constatado la comisión de la infracción de incumplimiento a los deberes formales, prevista y penada por el artículo 60, sexto párrafo del Código mencionado.

Por último, mediante artículo 10, se establece la responsabilidad solidaria con la empresa por el pago del gravamen, intereses y multas de los Sres. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, presidente y vicepresidente del directorio social, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.

Contra dicho acto, a fs. 2575/2605, la Sra. Patricia Graciela Comiso, en su carácter de apoderada de "ENOD S.A." y de los Sres. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, interpone recurso de apelación (artículo 115, inciso b) del Código Fiscal). Asimismo, denuncia a fs. 2628/2634, la interposición de acción ante la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (artículo 24 inciso b) del citado instrumento).

A fs. 2642 se elevan los actuados a este Cuerpo (artículo 121 del citado Plexo Legal). A fs. 2644 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, quedando radicada en la Sala II.

A fs. 2650 se da traslado a la Representación Fiscal del recurso articulado para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 2654/2664 se agrega el escrito de responde de la Representante del Fisco.

A fojas 2670/2676 luce agregada la Resolución N° 15/2019 de la Comisión Arbitral.

A fs. 2677 y ss. se agrega copia del Pronunciamiento emanado de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en causa n° 230/2011, autos "ENOD S.A. c/BUENOS AIRES, PROVINCIA DE S/ ACCIÓN DECLARATIVA DE INCONSTITUCIONALIDAD", Sentencia del 5 de noviembre de 2024.

A fs. 2692 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 la Dra. Irma Gladys Nancufl en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación y se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la Informativa por resultar innecesaria (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), el que se encuentra consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- En primer término, luego de un repaso de los antecedentes de la causa, la parte apelante comienza planteando la prescripción de las facultades

del Fisco de la Provincia de Buenos Aires para reclamar el período fiscal involucrado -2010- del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en virtud de que dicho instituto se rige por las normas del Código Civil. Alega que el vencimiento del pago del impuesto del mes de diciembre de 2010 se produjo el 19/01/2011, fecha que configura el “título de la obligación” en los términos del artículo 3956 del Código Civil, operando el plazo respectivo al 19/01/2016. Asevera que no se han producido causales de suspensión o interrupción. En ese orden, comenta que la Disposición Delegada, de inicio del procedimiento, no tiene aptitud para configurar causal suspensiva alguna. Considera que las normas del Código Civil y Comercial disponen una delegación inconstitucional a las legislaturas locales. Cita Jurisprudencia.

Del mismo modo, expresa que se encuentra prescripta la acción para aplicar la multa, de acuerdo con los artículos del Código Fiscal Vigente y del Código Penal.

Continúa su recurso, relatando que, a partir del mes de agosto de 2008, la actividad industrial de la firma se vio privada de una exención tributaria reconocida por la legislatura local mediante las Leyes 11.490 y 11.518, conferida en cumplimiento de una norma superior, como resulta ser el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. En ese contexto, se agravia de la suspensión dispuesta unilateralmente por la Provincia de Buenos Aires mediante la Ley 13.850 y cc.

Indica que resulta inoponible lo alegado respecto a que su operatividad habría declinado en razón de haberse dispuesto la prórroga de los plazos para el cumplimiento de las medidas allí contempladas, en virtud del carácter objetivo y vinculante que el Pacto reviste para esta jurisdicción. Cita diversos precedentes jurisprudenciales en apoyo de su postura.

En otro orden, sostiene que el artículo 5 de la Ley 13.850, al eliminar la exención para los contribuyentes que superen determinado importe de facturación anual, afecta la neutralidad horizontal del tributo. Explica que, tratándose de un impuesto indirecto, trasladable, resulta inconstitucional establecer distinto tratamiento.

Declara que la ley, además de limitar el acceso a la exención a los contribuyentes de determinada capacidad económica, estableció alícuotas diferenciales según los ingresos se hubieren o no originado en un establecimiento ubicado en la jurisdicción bonaerense. En ese sentido, afirma que el encarecimiento que experimentan los productos fabricados por la firma en la provincia de La Rioja constituye un verdadero derecho de aduana, debido a la incidencia del ISIB que la provincia de Buenos Aires pretende gravar, en tanto actúa como un impuesto a la introducción y comercialización de los productos riojanos en dicha jurisdicción. Postula que dicho tratamiento fiscal diferenciado, según las actividades se realicen dentro o fuera de la provincia de Buenos Aires, deviene inconstitucional porque vulnera la prohibición de

aduanas interiores, la cláusula comercial y el principio de neutralidad horizontal.

Particulariza en la distinción de tratamiento alicuotario (1% y 3%) dispuesto por la Ley N° 14044 (artículos 20 inciso C) y 23) Impositiva para el período fiscal determinado en autos. Cita jurisprudencia.

Como otro punto de agravio, plantea la indebida inclusión en la base imponible de los recibos por anticipos emitidos por la apelante a la firma CLADD INDUSTRIA TEXTIL SA, considerando que no se verifica al respecto el hecho imponible del tributo, rechazando el argumento del Fisco que apunta a su gravabilidad por no encontrarse registrados en el Libro IVA Ventas.

Aclara que se trata de documentos por cobrar, en carácter de anticipo financiero para ser imputado a futuras operaciones de aprovisionamiento de bienes por parte de ENOD a CLADD. Expone que no se correspondían a operaciones concretadas, por lo que mal podrían haberse registrado, habiéndose aplicado en su oportunidad a compensar los débitos en cuenta corriente efectuados por ENOD, con motivo y oportunidad de las facturas posteriores por aprovisionamiento. En tal contexto, el criterio fiscal implicaría un supuesto de doble imposición sobre los mismos importes.

En otro orden, refuta el coeficiente de ingresos al entender que la fiscalización no tuvo en cuenta que las ventas a Tierra del Fuego tienen carácter de exportación y no deben ser incluidas para el cálculo del coeficiente unificado. En subsidio, manifiesta que los ingresos deben ser atribuidos a la jurisdicción de Tierra del Fuego, en atención al criterio de “jurisdicción de destino”, y no a la provincia de Buenos Aires. Cita resoluciones de los Organismos de Convenio Multilateral.

Impugna por arbitrario el coeficiente de gastos en lo referente a los rubros “donaciones”, rubro que carece de naturaleza de gasto, constituyendo una liberalidad y no siendo representativa de la actividad del contribuyente. Respecto a la instrucción del sumario efectuada en el acto apelado, indica que no se verifica una conducta susceptible de ser encuadrada en las previsiones del artículo 61 del CF, ya que no se está frente a un obrar negligente o culpable como requiere la figura infraccional. En subsidio, plantea error excusable.

Respecto a la responsabilidad solidaria endilgada, alega su improcedencia al entender que el instituto resulta subjetivo y subsidiario. Considera que las normas provinciales que rigen la materia devienen inconstitucionales porque vulneran derechos y garantías consagrados en la Constitución Nacional.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno la Representación Fiscal, procede a responder cada uno de los agravios.

En primer lugar, aclara que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el art. 2532, vienen a confirmar la postura asumida por esta Agencia, en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Añade que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, en tanto se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal.

Concluye que, siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2010, el cómputo del plazo prescriptivo comenzó a correr el 1° de enero de 2012, pero habiéndose notificado al domicilio constituido la Disposición de Inicio en fecha 12/12/2016 (fs. 2391), dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del C.F. Luego, con la notificación de la Disposición Delegada ahora apelada en fecha 22/06/2017 (fs. 2572), 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 ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

Advierte, atento a las múltiples alegaciones efectuadas a lo largo de libelo recursivo, que importan planteos de inconstitucionalidad, que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia, por expresa disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

En torno a la cuestión de fondo planteada, confirma el tratamiento alicuotario aplicado en autos. Recuerda que mediante la Ley 11.463, la Provincia de Buenos Aires ratificó el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, mediante el cual asumió el compromiso de introducir modificaciones en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, disponiendo la exención de diversas actividades indicadas en el mismo, entre ellas la industrial. Adiciona que la jurisdicción local, en uso de sus potestades tributarias, mediante las Leyes 11.490 y 11.518, eximió del pago del tributo a la operatoria manufacturera, sujetando su reconocimiento al cumplimiento de una serie de condiciones, de las cuales ha quedado subsistente la relativa a la existencia de tener establecimiento industrial ubicado en la provincia de

Buenos Aires.

De esta manera -agrega- el Estado Provincial persiguió un claro objetivo al promover una mejora de la competitividad, interna y externa, de los productos que tengan su origen en la Provincia. En consecuencia, los ingresos alcanzados por la exención deben provenir de una actividad cuyo proceso productivo se desarrolle en jurisdicción provincial, lo que resulta entonces un requisito ineludible, por la lógica y simple razón de tratarse de un beneficio para un tributo provincial.

Sin perjuicio de ello, aclara que la adhesión de la Provincia al Pacto Federal referenciado no genera a favor de los contribuyentes derechos subjetivos, toda vez que los particulares son terceros al mismo, en consecuencia, carecen de acción para demandar el cumplimiento de un pacto del cual no han sido parte o la nulidad de contribuciones por presentar pugnas con la letra o filosofía del acuerdo.

Sostiene que creer que una firma o actividad se encuentra exenta de un tributo en forma indefinida no resulta una premisa razonable. Agrega que con la Ley 13.850 se respeta ampliamente el principio de legalidad, en tanto fue la legislatura provincial, en uso de sus atribuciones soberanas, y en base a los contenidos sentados en principios constitucionales, que estableció los preceptos que hoy se pretenden atacar.

Respecto al principio de igualdad en materia tributaria, señala que no se encuentra violentado por cuanto la norma da un tratamiento igualitario a quienes tienen igualdades en capacidad contributiva.

En cuanto al cuestionamiento que cierne sobre la inaplicabilidad de la alícuota reducida respecto de las empresas de la actividad, cuyos establecimientos se encuentran ubicados en la provincia de Buenos Aires, se remite a lo expresado por el a quo en los considerandos del acto apelado. Ratifica que el objetivo de la medida puede entenderse como promoción y fomento -art. 125 CN-.

En lo que respecta al planteo relativo a la violación de la cláusula comercial, señala que el tributo cuestionado no tuvo por finalidad ni el resultado de gravar el ingreso o la salida del territorio provincial de los productos del accionante, sino que el hecho imponible es el ejercicio oneroso de la actividad gravada en territorio provincial, sin recaer sobre la comercialización interjurisdiccional en sí misma. En consecuencia, no considera que el tratamiento tributario haya operado como una aduana interna u obstaculizado el comercio entre las provincias.

Luego, en cuanto a la queja por inclusión en la determinación de conceptos que no se corresponden con ingresos, transcribe lo expuesto a fs. 2541 y ss. por el juez administrativo.

En relación con los planteos en torno a las normas de Convenio Multilateral, indica que conforme las constancias de autos, la cuestión traída ha sido sometida a resolución de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, y de conformidad, con lo establecido por el artículo 24 inc. b) del mencionado Convenio debe estarse a la resolución de la acción interpuesta ante dicho organismo.

En lo relativo a la sanción impuesta, alega que, para la aplicación de la multa en cuestión, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, debido a que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima.

Deja sentado que el derecho tributario tiene sus reglas propias y, por eso, puede de algún modo apartarse de derecho penal.

En referencia a la extensión de la responsabilidad solidaria de los integrantes del Órgano de Administración, expresa que el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que reviste o la posición o situación especial que ocupa, el Fisco puede reclamar la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria, no procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Afirma que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables conforme dispone el art. 24 Código Fiscal.

En atención a la cita del fallo “Raso”, señala que la Suprema Corte no ha conformado mayoría de votos para pronunciarse en el sentido invocado, siendo que la resolución del fallo ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, es decir, sin expedirse respecto a la inconstitucionalidad. Finalmente, con relación al planteo del caso federal, no siendo ésta la instancia válida para su articulación, solicita se tenga presente para la etapa oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Delimitada la contienda, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 666/17, y es en este sentido que corresponde dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Con relación a la prescripción invocada, la apelante alega que en el presente se

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

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

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *"El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos*

susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...". Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial", sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos Pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros nº 2249 del 13/02/2020 en autos "ENOD S.A."; nº 2269 del 09/02/2021 en autos "CIRCULO MEDICO DE LOMAS DE ZAMORA"; entre otros) y de la Sala III, en la que subrogo (Registro nº 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 distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite

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

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 Ines - 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 a su nacimiento, 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 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 23548 de Coparticipación Federal y, en su consecuencia, 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 2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral-, cuya declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Art. 2 de la Resolución General C.A.C.M. N° 8/2010); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2016.

Sin embargo, según constancias de fs. 2339/2344, con fecha 3 de enero del 2014, se notificó al contribuyente y a sus responsables 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 ... o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio ... ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.*

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos 2 años y medio de prescripción, el 03/01/2014 se suspende hasta el 03/01/2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2017.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada Nº 666/2017, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada los días 22 y 23 de junio de 2017, conforme surge de las constancias de fojas 2571/2574 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto el 13 de julio de 2017 (vide fojas 2575).

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

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en este caso 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 2010, no puede prosperar; lo que así Voto.

Ahora bien, distinta es la situación respecto a las facultades sancionatorias fiscales, respecto de las cuales inicia el cómputo prescriptivo el 1° de enero de 2011 y vence el 1° de enero de 2016, sin verificarse en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción.

Consecuentemente, corresponde tener por operada la extinción de la acción para aplicar las sanciones dispuestas por los artículos 7° y 8° del acto apelado; lo que así Voto.

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, “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 pretensión de fondo de autos, varios son los agravios que se vinculan con el ajuste fiscal.

Comenzaré con el análisis sobre la eliminación de la exención para la actividad industrial textil, a partir de la sanción de la Ley N° 13.850 y el tratamiento diferenciado de la alícuota cuando se trata de establecimiento radicado dentro o fuera de la Provincia de Buenos Aires.

Al respecto, he tenido oportunidad de expedirme en relación a la firma de autos, en fallos análogos al presente, solo que por otros periodos fiscales, con lo cual, reproduciré lo expuesto tanto en la Sentencia de Sala I de fecha 13/02/2020 como - recientemente- en Sentencia de Sala III de fecha 27/04/2022.

En dichos decisorios, basé mi postura en lo sostenido como vocal instructor en sentencia emanada en autos “FRIDECO S.A”, del 26/3/2019, también de Sala I, con n° de Registro 2171: *“...Pocos Entes se encuentran más legitimados en nuestro país para analizar esta cuestión, como la Comisión Federal de Impuestos, la que oportunamente se expidió sobre el alcance de estas especiales exenciones (Resolución General Interpretativa de su Comité Ejecutivo n° 35 del 23 de octubre de 2014) interpretando con alcance general que se encuentra prorrogado el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires a través del Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993 y que los actos cumplidos en consecuencia del ejercicio del poder de imposición local y que se*

refieran a los compromisos contemplados en el artículo 1° pueden ser modificados por parte de la Provincia de Buenos Aires mientras se encuentre vigente la prórroga de los mismos...”.

En los ricos considerandos de la mencionada Resolución Interpretativa puede leerse: *“Que resulta necesario, antes de avanzar en lo que hace a esta interpretación, recordar que en todo cuanto hace al ejercicio del poder de imposición por parte de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), en el marco de las leyes convenio de coparticipación impositiva y acuerdos o pactos complementarios o modificatorios de las mismas que incluyan cláusulas autolimitativas de aquellos que se han reservado -o se le han delegado en el caso de la CABA- a través de la Constitución Nacional (confrontar artículos 121, 129 de la C.N. y ccs.), debe estarse en lo pertinente a la tradicional jurisprudencia citada por la Resolución General Interpretativa N° 15 (B.O.: 27/05/1993), de esta Comisión, donde se precisa que: “...la Corte Suprema de Justicia, al expedirse en la causa “S. A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán”, sentencia de fecha 6 de noviembre de 1961 (Fallos: 2251:180), dejó incluso establecido: “Que toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la ley-convenio de unificación de impuestos Internos 12.139), deben interpretarse restrictivamente...Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional...”.* Que en consonancia con ello y aplicando el principio de la interpretación literal como primera regla de la hermenéutica jurídica, resultaría indubitable entonces y en la línea descriptiva efectuada por la Corte -antes transcrita- que los compromisos asumidos por la Provincia de Buenos Aires...sujetos a cumplimiento antes del 31 de diciembre de 1995 han sido prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2015...no resultando por ello exigibles las conductas que se encuentran suspendidas.

Que, en segundo lugar, corresponde entonces interpretar si los actos consecuencia del ejercicio del poder de imposición local en materia alcanzada por los compromisos asumidos por el Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sujetos a plazo y prorrogados, que ya hubiesen tenido cumplimiento pueden ser motivo de alteración por parte de la Provincia de Buenos Aires; dejando a salvo que ello no se contraponga con lo acordado al respecto en las leyes convenio de coparticipación federal. Hacia el futuro, y a partir del acto correspondiente, entendemos que nada obsta a ello por estricta aplicación del criterio interpretativo restrictivo establecido por la Corte en el precedente “Compañía San Pablo” ya citado y nunca modificado. En efecto, si las prórrogas resultan como consecuencia de circunstancias que han justificado las mismas según la voluntad de

quienes las han acordado, ello lleva también a interpretar que la autonomía provincial en materia de ejercicio de su poder de imposición no se encontraría limitada -tanto para eximir como para gravar un hecho imponible determinado- como consecuencia de un Pacto que, a más de no tener al contribuyente como parte, se encuentra prorrogado justamente en cuanto a los compromisos que afectan el ejercicio pleno de dicho poder.

Que en otro sentido -y por el absurdo- baste con señalar que, de admitirse otro criterio, la interpretación además supondría que la Provincia de Buenos Aires -y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar- habrían renunciado en el Pacto Fiscal II al ejercicio pleno de su poder de imposición en las materias constitucionalmente reservadas.

Que, en el mismo sentido y respecto de los contribuyentes, resulta indubitable que no podrían exigir aquella limitación al legítimo ejercicio del poder de imposición mientras los compromisos asumidos por los fiscos se encuentren suspendidos, en cuanto a su exigibilidad, como consecuencia de la voluntad de aquellos al prorrogar los mismos.

Que interpretar esto de otro modo supondría no solamente admitir la renuncia al ejercicio de poderes de imposición de manera definitiva por parte de la Provincia de Buenos Aires, lo cual no resulta constitucionalmente admisible sino por vía de una reforma de la norma constitucional respectiva, sino -más concretamente- transformar el beneficio que del Pacto Fiscal II se derivase para los contribuyentes en derechos adquiridos irrevocablemente, lo cual repugna a la más elemental interpretación del poder de imposición como un aspecto del poder de "imperium" del Estado. Incluso cabe concluir en que, aun cuando el beneficio para los contribuyentes hubiese ocurrido expresando la norma provincial pertinente que tal circunstancia tenía lugar en razón de los compromisos asumidos en el Pacto, ello no deja de ser una decisión unilateral que no encuentra su causa en primer lugar en un Pacto sino en el poder de imposición provincial que tiene en todo caso al acuerdo fiscal federal como antecedente circunstancial.

Que, conforme a lo anterior, cabe reiterar que ni la Constitución Nacional ni las leyes convenio de coparticipación federal establecen la garantía de intangibilidad del régimen de un tributo local que asegure al contribuyente que lo que ha sido creado conforme al principio de legalidad no puede modificarse del mismo modo, ni que lo que ha sido modificado no puede, también por la ley respectiva, ser restablecido o modificado nuevamente... *"Que, por todo lo expuesto, resulta evidente que las prórrogas a que se ha sometido el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires -y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el*

Crecimiento, suspenden su exigibilidad en tanto aquellas prórrogas se encuentren vigentes. Que, en segundo término, resulta entonces razonable concluir en la legitimidad de los fiscos para modificar, en el marco de dichas prórrogas, el régimen tributario local en las materias alcanzadas por los compromisos...”.

De más está decir, tal como lo propicié en la causa “Frideco”, que la interpretación propuesta por el Organismo de Aplicación del Régimen de Coparticipación Federal, no solo puede extenderse para la vigencia o derogación de un beneficio fiscal, sino también para disponer condicionamientos para su acceso, tal como lo ha venido estipulando la legislación bonaerense desde 1994. Máxime considerando que la vigencia, en lo que aquí interesa, del llamado Pacto Fiscal II, ha sido nuevamente suspendida a partir de la Cláusula V del Consenso Fiscal del 16 de noviembre de 2017.

En idéntico sentido se pronunció la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en la causa A. 73.330, “Luis Solimeno e Hijos S.A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2020 y en la causa A. 75.574, “Supermercados Toledo S.A.”, Sentencia del 27 de octubre de 2022, sentando férreo criterio sobre el particular para los tribunales inferiores.

En definitiva el legislador, por cuestiones de oportunidad, mérito o de política fiscal, que no corresponde en esta instancia evaluar, suspendió la exención de que gozaba la contribuyente de marras, por lo que cabe concluir que no ha sido vulnerado el principio de legalidad. Corresponde entonces declarar, a esta altura del debate, que la firma de autos no se encontraba alcanzada por el beneficio de exención de pago del tributo de marras, a partir de la entrada en vigencia de la suspensión del beneficio dispuesto por el artículo 5° de la Ley 13.850; lo que así declaro.

Ahora bien, respecto de las alícuotas aplicadas, según se desprende del acto recurrido, se discriminaron los ingresos provenientes de “Fabricación de hilados de fibras textiles” (Código NAIIB 171130), aplicándose las alícuotas 1% y 3% según lo normado por los artículos 20 inciso C) y 23 de la Ley n° 14.044, dado que el contribuyente posee establecimientos en más de una jurisdicción, discriminando los ingresos derivados de ventas de productos provenientes de las distintas plantas de la firma (en Provincia de Buenos Aires y fuera de ella), asignándolos de conformidad a lo establecido por la Disposición Normativa Serie “B” n° 17/2007, y aplicando la alícuota del 1,% para el primer grupo y del 3% para al segundo (Formularios R 222 fs. 2559/2561).

Ante esto, no puedo obviar la existencia del reciente Pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la causa n° 230/2011 de la propia firma, en autos “ENOD S.A. c/BUENOS AIRES, PROVINCIA DE S/ ACCION DECLARATIVA

DE INCONSTITUCIONALIDAD”, Sentencia del 5 de noviembre de 2024 (cuya copia se anexa a fs. 691 y ss) en la que se dispuso: “...*Hacer lugar parcialmente a la demanda seguida por Enod S.A. contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declarar la inconstitucionalidad de los artículos 1° y 3° de la ley 13.850; 12 y 14 de la ley 13.930; 20 y 23 de la ley 14.044; 20 y 24 de las leyes 14.200 y 14.333; 21 y 27 de las leyes 14.394, 14.553, 14.653 y 14.808; y de los artículos 20 y 26 de la ley 14.880, que reproducen el régimen en el cual se fijaron alícuotas diferenciadas en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos indicados en los considerandos de este pronunciamiento...*” (el subrayado me pertenece).

Consecuentemente, de conformidad a lo resuelto por la Corte Suprema en el caso de trata, adhiriendo a los criterios expuestos, considero que debe unificarse la aplicación de la alícuota prevista en la Ley 14.044, dejándose sin efecto el ajuste en este punto, sin distinguir el lugar de ubicación del establecimiento donde se generan, convalidando las declaraciones efectuadas por la firma, lo que así voto.

No podrá obviarse como respaldo a las conclusiones expuestas, la posterior decisión del propio Legislador bonaerense, quien deshabilita este tratamiento alicuotario diferenciado, con la sanción de la Ley N° 14.983 (Impositiva para el ejercicio 2018), a la luz de lo acordado en la Cláusula III, punto a) del Consenso Fiscal del 16 de noviembre de 2017.

3) Sentado lo expuesto, deviene necesario expedirse respecto del agravio vinculado a la inclusión en la base imponible de aquellos anticipos dinerarios que, conforme el contribuyente, no se corresponden a ingresos, sino que se refieren a anticipos financieros por aprovisionamiento futuro a la firma CLADD. Como fundamento de lo expuesto, la parte recurrente indica que, al revestir el carácter de anticipo financiero, no se encuentra contemplado por el Código Fiscal como hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Apoya probatoriamente su postura en una certificación contable acompañada en instancias anteriores del procedimiento.

Sin embargo, de ese propio instrumento, tal como lo señala el juez administrativo a fs. 2541 vta. y la Representación Fiscal en su alegato, los anticipos financieros en cuestión no se corresponden con ninguna facturación posterior específica, mientras el saldo de la cuenta corriente fue siempre incrementado a favor del cliente.

Tales extremos llevan a ratificar lo actuado frente a esta particular modalidad llevada adelante por la contribuyente, sin dejar de observar las particularidades que asimismo reúne el cliente en cuestión, de innegable vinculación con la firma de autos (ver fs. 96/108).

En orden a ello, el agravio esgrimido no ha de tener acogida favorable; lo que así voto.

4) Respecto al agravio vinculado a la aplicación en autos del Régimen de Convenio Multilateral, cabe recordar que la firma acudió ante los Organismos de Aplicación del mencionado Convenio. Así, mediante la Resolución N° 15/2019 (que reconoce diversos antecedentes), la Comisión Arbitral decidió hacer lugar parcialmente a la acción interpuesta por la parte apelante, en los siguientes términos: *“...Que esta Comisión Arbitral observa que la controversia está centrada en: i. la atribución de ingresos por las ventas que realiza la accionante con su cliente Australtex S.A., radicado en la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur; y, ii. si las erogaciones en concepto de “donaciones” deben ser consideradas como un gasto computable o no, en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. Los ajustes efectuados por la ARBA en relación al importe de ingresos deducidos injustificadamente por la firma del total de ingresos computables para el armado del coeficiente de ingresos, así como en relación a los rubros “Embalajes” y “Gastos Bancarios” en cuanto al armado del coeficiente de gastos, no han sido cuestionados por Enod S.A. Que en lo que respecta a la distribución de ingresos, es importante destacar que para que sea factible la atribución de los mismos a una determinada jurisdicción, sean operaciones entre presentes o las previstas en el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral, debe existir sustento territorial suficiente para posibilitar la aplicación de las normas del citado Convenio en la jurisdicción donde se encuentra el adquirente de los bienes. Que a este respecto, el hecho de que el contribuyente no se encuentre inscripto en la jurisdicción de Tierra del Fuego y, consecuentemente, no haya asignado suma alguna a ésta, no lo descalifica para que, si se prueba la existencia de un gasto que genere el sustento territorial, la jurisdicción determinante deba asignar los ingresos a esa jurisdicción a los fines del cálculo del coeficiente respectivo. Que en este caso concreto, tal como lo manifiesta el fisco determinante, Enod S.A. no ha probado la existencia de sustento territorial en la provincia de Tierra del Fuego que permita la atribución de los ingresos derivados de las operaciones realizadas con su cliente Australtex S.A. a dicha jurisdicción. No es suficiente, sin el respaldo documental que así lo avale, la mera manifestación de la firma para demostrar la extensión territorial, en el sentido de que el flete de las mercaderías vendidas a Australtex S.A. es abonado por Enod S.A. Que queda implícito que los ingresos provenientes de las operaciones celebradas entre Enod S.A. y su cliente Australtex S.A., radicado en la provincia de Tierra del Fuego, no son ingresos provenientes de operaciones de exportación y, por ende, resultan computables a los fines de la distribución de los ingresos brutos. Que la cuestión traída por Enod S.A. a decisión de esta Comisión Arbitral es análoga en este punto a la resuelta en contra de su pretensión en el Expte. C.M. N° 584/2006 “Enod S.A. c/ provincia de Buenos Aires” mediante el dictado la Resolución C.A. N° 8/2008,*

ratificada por Resolución C.P. N° 1/2009 y en el Expte. C.M. N° 1406/2016 “Enod S.A. c/ provincia de Buenos Aires” mediante el dictado de la Resolución C.A. N° 22/2018. Que, en cambio, respecto de la atribución de gastos, le asiste razón a la accionante en el sentido de que las erogaciones en concepto de “donaciones” no deben ser consideradas como un gasto computable en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral. En efecto, la donación es un desembolso financiero que se efectúa libre y gratuitamente, sin necesidad de recibir ningún tipo de contraprestación, es decir, que no se origina por el ejercicio de la actividad que desarrolla el contribuyente. Que, asimismo, la cuestión traída por Enod S.A. a decisión de esta Comisión Arbitral es análoga en este punto a la resuelta en el Expte. C.M. N° 1406/2016 “Enod S.A. c/ provincia de Buenos Aires” mediante el dictado de la Resolución C.A. N° 22/2018...”.

De acuerdo a lo expuesto, corresponde que la Autoridad de Aplicación proceda a efectuar una nueva liquidación del tributo sobre este punto, de acuerdo a lo resuelto por la Comisión Arbitral; lo que así voto.

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

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA 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 los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (estatuto de fs. 122/136 y actas de fs. 137/177. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

Además, 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. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, en su carácter de miembros titulares del directorio social (Presidente y Vicepresidente respectivamente).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por los apelantes, 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 esta nueva doctrina, a pesar de mi disidencia, considerándola aplicable al caso del Sr. Menachem Mendel Gorowitz, respecto de quien no se acredita intervención efectiva alguna en la administración de la empresa, especialmente en materia impositiva.

Muy distinta es la situación del Sr. Luis Jaime Lapidus, quien en representación de la firma, como presidente del directorio social, suscribe los Balances Generales cerrados al 30.04.2010 (fs. 178/196), al 30.04.2009 (fs. 202/222) y al 30.04.2011 (fs. 406/425), con descripción de los activos y pasivos tributarios en general (fs. 184/185, 209/210 y 412/413) y del tributo de marras en particular (fs. 191/193, 216/217 y 419/420). Asimismo, es quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la firma en el impuesto de autos (fs. 197/199) y en el Impuesto a las Ganancias (fs. 283/284).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Luis Jaime Lapidus, lo que así voto.

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

POR ELLO, RESUELVO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2575/2605, por la Sra. Patricia Graciela Comiso, en su carácter de apoderada de “ENOD S.A.” y de los Sres. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada N° 666 de fecha 16 de junio de 2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar las multas impuestas por los artículos 7º y 8º del acto apelado, revocando en consecuencia las mismas. **3º)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2) y 4), del presente Pronunciamiento. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8º del acto apelado, solo respecto del Sr. Menachem Mendel Gorowitz. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase para la prosecución de su trámite.

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 SEATYS N° 666 dictada el día 16 de junio de 2017 por el Departamento de Relatoría Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a

la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal. Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2010, 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 punto a las multas aplicadas (por omisión y por incumplimiento a los deberes formales), 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 las mismas.

Respecto a los demás agravios planteados por la parte apelante, adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal Instructor en su voto, con excepción de aquéllos vinculados a la extensión de responsabilidad solidaria, de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, Incs. 2 y 4, 24 y 63 del Código Fiscal.

En relación a los mismos, advierto que resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de

fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”. Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, 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 dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2575/2605, por la Sra. Patricia Graciela Comiso, como apoderada de “ENOD S.A.” y de los Sres. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, con el patrocinio del Cdor. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 666 dictada el día 16 de junio de 2017 por el Departamento de Relatoría Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar las multas impuestas por los artículos 7º y 8º del acto apelado. **3º)** Requerir a esa Autoridad Fiscal que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el **Considerando III**, del presente Pronunciamiento. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 10º del acto apelado. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase para la prosecución de su trámite.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancuñil: Que conforme ha quedado planteada la cuestión sometida a debate, adhiero a los fundamentos expuestos por el Sr Vocal Dr. Ángel C. Carballal en su voto de instrucción, dejándolo así expresado.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2575/2605, por la Sra. Patricia Graciela Comiso, en su carácter de apoderada de "ENOD S.A." y de los Sres. Luis Jaime Lapidus y Menachem Mendel Gorowitz, con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada N° 666 de fecha 16 de junio de 2017, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar las multas impuestas por los artículos 7° y 8° del acto apelado, revocando en consecuencia las mismas. **3°)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 2) y 4), del presente Pronunciamiento. **4°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 8° del acto apelado, solo respecto del Sr. Menachem Mendel Gorowitz. **5°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase para la prosecución de su trámite.



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°2360-386401/11 "ENOD S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-32406464-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°3752 .-