



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 expediente nro 2360-0059769/2013 -- "SIAGRO S.R.L.".

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0059769/2013, caratulado "SIAGRO S.R.L.".

Y RESULTANDO: Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con los Recursos de Apelación interpuestos a fojas 1/18 y 20/33 del Alcance 3 de fojas 1793, respectivamente por el Dr. Alfredo Rubén Ianni, en representación de la firma "SIAGRO S.R.L." y el Sr. Héctor Calletano Galella, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2540, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de mayo de 2016.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 1581/1600, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-66072562-4) como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes a los períodos fiscales 2010 y 2011, por el ejercicio de las actividades verificadas de "Cultivo de oleaginosas, excepto el de semillas para la siembra" (NAIIB 011130), "Venta al por menor de combustibles líquidos (Ley 11.244)" (NAIIB 505002), "Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas" (NAIIB 505003), "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" (NAIIB 511110), "Venta al por mayor en comisión o consignación de minerales, metales y productos químicos industriales" (NAIIB 511950), "Comercialización de productos agrícolas efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos (NAIIB 512113), "Venta al por menor de semillas" (NAIIB 512114), "Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y productos agroquímicos" (NAIIB 514934, "Servicios de almacenamiento y depósito"

(NAIIB 632000), y “Servicios de transporte de mercadería a granel, incluido el transporte por camión cisterna” (NAIIB 602120).

Por el artículo 3° se establecieron diferencias adeudadas al Fisco, por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos ciento ochenta y cinco mil quinientos trece con ochenta centavos (\$ 185.513,80), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias).

A través del artículo 4° se establecieron saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 a 03, 05, 08, 10 y 11/2010; 02 y 06 a 11/2011, los cuales totalizan la suma de Pesos trescientos setenta y seis mil doscientos cuarenta y ocho (\$ 376.248).

Por el artículo 5° aplicó una multa equivalente al cinco por ciento (5%) del impuesto omitido, conforme a lo establecido en el artículo 61 primer párrafo del mencionado Código.

En el artículo 8°, se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Héctor Cayetano Galella y Hugo Alberto Ferrino, socios gerentes de la firma, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del citado ordenamiento normativo.

A fs. 1800 de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 1803 para su instrucción a la Vocalía de la 4ta. Nominación, radicándose en la Sala II.

A fs. 1809, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1811/1821 (artículo 122 del Código Fiscal).

Por último, 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. Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo, se rechaza por improcedente la pericial ofrecida y se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- a) Recurso de apelación interpuesto por por el Dr. Alfredo Rubén Ianni, en representación de SIAGRO S.R.L.: Comienza planteando la prescripción de las facultades del Fisco para determinar el impuesto. 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. También plantea la prescripción de la facultad del Fisco para imponer la multa. Cita diversa jurisprudencia en apoyo de su postura.

Por otra parte, manifiesta que la firma adecuó los códigos de actividades conforme las observaciones formuladas por la Agencia durante la inspección. Añade que con respecto a este tema ha existido un error excusable de parte de la firma que debiera haber sido atendido.

Continúa señalando que es improcedente la gravabilidad de los fletes realizados por terceros, sosteniendo que en realidad se trata de un reintegro de gastos, toda vez que la firma no posee camiones propios. Entiende que la misma actúa como acopiadora-consignataria, es depositaria e intermediaria en la cadena de comercialización de granos y si bien es el acopiador quien requiere el servicio del transportista ese es un gasto directamente vinculado a la entrega de la mercadería por parte del productor.

Destaca que los movimientos de la operatoria del transporte de granos son registrados en Cuentas de Orden que reflejan los fletes a recuperar en donde se exterioriza el gasto que afronta la firma por el flete realizado por el tercero y el recobro del mismo mediante la emisión de una factura hacia el productor como "Recupero de Gastos", situación acreditada al momento de la inspección con la documentación exhibida y puesta disposición sobre la cual, añade, ARBA hizo caso omiso y determinó sobre base presunta.

También refuta el procedimiento seguido por la inspección tanto a los efectos de determinar las diferencias de impuestos como al calcular el coeficiente unificado.

Argumenta que bajo la errónea calificación de determinación sobre base cierta se enmascara una determinación sobre base presunta realizada a partir de indicios inconducentes viciados de nulidad. Asimismo, expresa que no existe otra opción que calcular los coeficientes por tipo o grupo de actividad, porque sólo así se da estricto cumplimiento a los principios de legalidad, sustento territorial, diferenciación de actividades y realidad económica.

Respecto de la multa sostiene que no están reunidos los elementos objetivos y subjetivos del tipo infraccional, solicitando se tenga presente la existencia de error excusable.

Por otro lado, plantea la nulidad de la disposición apelada con fundamento en que en su dictado se ha omitido considerar que para hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en el Código Fiscal, es preciso el incumplimiento por parte del

deudor principal y que además esta haya quedado firme. Agrega que la misma es de carácter subjetivo y que debe demostrarse la conducta culposa o dolosa del responsable. Cita el fallo Raso y culmina ofreciendo prueba pericial contable.

b) Recurso de apelación interpuesto por Sr. Héctor Gallela, con el patrocinio del Dr. Alfredo Rubén Ianni.

Manifiesta que la fijación de la responsabilidad solidaria es nula por prematura ya que tiene carácter subsidiario y opera una vez vencido el plazo de intimación de pago cursada al deudor principal. Además sostiene que la misma reviste carácter accesorio sobre el obligado directo (principal) y es de naturaleza subjetiva.

Supletoriamente, plantea la inconstitucionalidad de la normativa aplicada por ARBA para establecer la responsabilidad solidaria. Cita jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos de Aires.

Por último y en subsidio de lo expuesto, opone la prescripción de los períodos comprendidos en la determinación.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento de los recursos interpuestos en un mismo escrito de responde. 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 la resolución en crisis.

Respecto al cuestionamiento relacionado con la falta de fundamentación del acto, señala que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, resguardando el derecho de defensa del contribuyente y los responsables solidarios. Con cita de diversa jurisprudencia, sostiene que el agravio traído sólo denota una discrepancia subjetiva con los fundamentos del acto, lo que hace inatendible la pretensión plasmada.

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, 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, manifiesta que el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó a correr para el período más antiguo (2010) el 1° de

enero de 2012, pero habiéndose notificado la Disposición SEFSSC N° 2540/16 en fecha 22 de junio de 2016 (fs. 1786), 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.

En torno a la prescripción de la multa impuesta, con relación al período 2011, ha iniciado el cómputo el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, esto es el 1° de enero de 2012, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio N° 226/2016 en fecha 3 de marzo de 2016 (fs. 1568), es decir dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión prevista en el ante último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal. Luego, con la notificación de la resolución recurrida, que impone la multa, 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 que confirme total o parcialmente la sanción. Por tales motivos destaca que el planteo incoado no puede prosperar.

Por otra parte, respecto a la adecuación de los códigos de actividad manifiesta, con cita de los argumentos del juez administrativo, que no se observan las modificaciones por parte de la firma.

En cuanto a las quejas sustentadas en la supuesta improcedencia de la gravabilidad de los fletes realizados por terceros, nuevamente con cita de diversos párrafos de resolución en crisis, solicita su rechazo ante la falta de elementos o constancias que permitan modificar el ajuste fiscal. Asimismo y también con cita de los argumentos del juez administrativo, solicita el rechazo del agravio que alude a que la fiscalización fue en verdad realizada sobre base presunta y de la queja referida a la aplicación de las normas del Convenio multilateral y puntualmente al cálculo del coeficiente unificado.

Respecto al cuestionamiento de la multa impuesta, menciona que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, resultando inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Destaca, con cita de jurisprudencia, que tampoco procede el eximente del error excusable.

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. Asimismo, bajo la legislación tributaria provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, tal como lo establece el artículo 63 del Código Fiscal.

Destaca que la nulidad planteada en torno a la atribución de la responsabilidad carece de asidero, ya que ha sido enmarcada en la Ley. Cita jurisprudencia del cuerpo en apoyo de tal postura.

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.

Finalmente, respecto de la solicitud de declaración de inconstitucionalidad de normas del Código Fiscal, manifiesta que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado por expresa manda del artículo 12 del mencionado plexo normativo.

Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos.

III.- Voto Del Dr. Ángel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 2540/2016 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

De manera preliminar, he de advertir que los saldos determinados a favor de la firma contribuyente superan significativamente (duplican) a los reclamados por el Fisco, extremo que impone revisar ante todo la pertinencia de aplicar la sanción de Omisión y declarar la responsabilidad solidaria de los directivos sociales, ante la palmaria inexistencia de deuda.

1) Aclarado lo anterior, corresponde ingresar a examinar el pedido de prescripción sustentado en que los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar este una norma de rango superior, tornan inaplicables los artículos 157 a

161 del Código Fiscal. Ello, basado en un 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, a saber, la doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras) y la postura que los recepta, asumida por la Suprema Corte bonaerense a partir del voto de la mayoría de sus miembros 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), luego de varios años de haberse opuesto.

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

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

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

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

Establecía 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 N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina "Filcrosa", definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley", Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y luego 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 sus criterios (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 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 previstas. Pregunto entonces ¿qué es lo que se ha determinado? ¿Anticipos? ¿Otros pagos a cuenta? ¿Cuotas? ¿O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre “cerrado”, esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

No debe soslayarse, complementando este criterio, lo que 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). *"... Según la máxima actioni non natae non praescribitur (la acción que no ha nacido no prescribe;...), el tiempo computable para la prescripción debe ser útil para el ejercicio de la acción, por lo que no puede reprocharse al acreedor no haber actuado en una época en la que todavía no podía hacerlo (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., "Derecho de las Obligaciones", ed. Platense, 1972, t. II-2, p. 451) ... De ello se desprende que el principio general debe enunciarse expresando que la iniciación del curso de la prescripción se produce desde el momento en que el derecho estuvo amparado, con una pretensión demandable, de modo tal que hubiera permitido al titular hacer valer ese poder jurídico (conf. Spota, Alberto A., "Tratado de Derecho Civil", Parte General, ed. Depalma, 1959, t. I, v. 3-8, p. 226)..."* (en autos "Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro. Acción revocatoria", Sentencia del 18 de marzo de 2009). Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de

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

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, *"...los anticipos constituyen un obligación de cumplimiento independiente..."* (Fallos: 285:177). Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido *"...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible"* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

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

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

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

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *“...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...”* de ese año 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. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2016.

Sin embargo, según constancias de fs. 1449/1461, el 21 de enero de 2016, se dictó la Disposición Delegada 226, notificada a la contribuyente y sus solidarios en el mes de marzo de ese año (vide fs. 1568/1574) por la cual se inicia el procedimiento determinativo y sumarial, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del Código Civil y Comercial de la Nación (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994) *“...El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del*

deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”. Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos cuatro años y medio de prescripción, en el mes de marzo de 2016 se suspendió el cómputo hasta el mes de septiembre de ese año, el que una vez retomado habría vencido el 30 de diciembre de 2016.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N° 2540 que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada los días 21 y 22 de junio de 2016, conforme surge de las constancias de fs. 1784/1791 y la posterior presentación de los recursos bajo tratamiento, el 6 de julio de 2016 (vide fs. 1 y 20 del Alcance de fs. 1793).

A todo evento entonces, advirtiendo el efecto suspensivo del recurso sobre la obligación de pago, que debe ser asumido por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación de dispensa prevista en el actual art. 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado.

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

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2010, no puede prosperar; lo que así Voto. Mucho menos las acciones correspondientes al período fiscal posterior.

2) En cuanto a los planteos vinculados al procedimiento seguido por la inspección tanto a los efectos de determinar las diferencias de impuestos como al calcular el coeficiente unificado, extremos que parecen converger en tachar de arbitrariedad o falta de motivación como vicios endilgados al acto que se impugna, debe recordarse que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del*

sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI- 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren carácter configurados, máxime cuando la doctrina de arbitrariedad posee carácter excepcional y no por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no mediante el pretense recurso de nulidad, correspondiendo en consecuencia su rechazo.

Paralelamente, es del caso destacar, que de conformidad con reiterada doctrina de este Tribunal, no existe una tajante distinción entre los procedimientos de determinación de oficio sobre base cierta o presunta. Así, se ha establecido que *"...El distingo entre determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta no es tan marcada como aparentemente resulta del texto legal. En efecto, una determinación sobre base cierta, esto es sobre la base del conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones tanto legales como del intérprete. En el orden provincial y tomando como prototipo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no hay diferencia alguna entre las dos formas mencionadas en orden al procedimiento, y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos ciertos o*

presuntivos de la determinación...” (Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario”. Tomo 1, página 402).

Que así las cosas, si bien cabe admitir que en materia de determinación de oficio debe primar la obtención de la cuantía de la obligación tributaria sobre bases ciertas, no es menos cierto que el plexo fiscal provincial otorga a la Autoridad Fiscal facultades para descartar y apartarse total o parcialmente de la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente, indagando e investigando sobre otros elementos de juicio que permitan inferir un desvío en la tributación que derive en la consecuente omisión de impuestos para con el fisco provincial. En suma, vale remarcar que la elección del método no es pasible de reproche, en tanto uno como otro (o su aplicación mixta) se encuentran previstos en la ley.

3) Sin perjuicio de lo expuesto y con respecto a los agravios de fondo vinculados al ajuste llevado adelante por la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido oportunidad de pronunciarse en diversas oportunidades sobre la situación fiscal de la firma frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el Régimen del Convenio Multilateral (en autos “SIAGRO SRL”, Sentencias de fecha 20 de noviembre de 2013, Registro 2792 de la Sala III; de fecha 14 de agosto de 2018, Registro 3996 de la Sala III y de fecha 17 de octubre de 2019, Registro 2868 de la Sala II).

En esta última oportunidad, expresó el Dr. Lapine en su voto: *“...Siendo así, cabe advertir que la discusión de la controversia planteada reedita los temas que han sido abordados en el marco del Expediente N° 2360-033673/11, caratulado “SIAGRO S.R.L.”, el que tramitó ante la Sala III y recibió sentencia el día 14/08/2018, bajo el N° de registro 3996, resultando necesario anticipar que no se observa la existencia de circunstancia alguna que pueda arrojar una conclusión diferente a la arribada en dicha oportunidad. a) En efecto, en lo concerniente al encuadre de actividades, frente a lo que argumenta el accionante cuando dice que “adecuó inmediatamente los códigos a lo observado”, quejándose que el a quo no recogió tal situación al expresar que “..no se observan dichas modificaciones por parte de la firma”, tal como refuta la Agencia (fs. 1207) “consultada la base de datos de la GGTI conforme fs. 1108, no se observan dichas modificaciones por parte de la firma”), no vale más que reiterar lo expresado por el suscripto en la sentencia aludida cuando sostuve que “..carece de toda relevancia establecer si el sujeto pasivo ha modificado o no su conducta en relación a esta cuestión, pues tal extremo resulta ajeno a la determinación practicada objeto de apelación, motivo por el cual -y dada la aceptación expresa manifestada por el recurrente- no cabe sino entender que el reencuadre realizado por el Fisco deviene acertado”. b) En lo atinente a la gravabilidad de los “fletes realizados por terceros” que la Administración encuadra*

bajo el código de actividad NAIIB 602120, “Servicio de transporte de mercadería a granel”, la pretensión fiscal corre con suerte adversa. Ello así, bajo la línea argumental que expuse ante situaciones análogas, a las cuales remito en mérito a la brevedad (in re “Morales Raúl”, como Vocal subrogante en Sala I, del 23/12/08, y “Transporte Santa María S.R.L.”, de la Sala II, del 18/11/09, reiterados posteriormente en autos “Multitransporte S.A.” del 4/5/2010, “Arizabalo Roberto”, del 11/10/11, “Trasquen SRL” del 8/3/2012, “Villa Lynch Fletes” del 24/4/12, “Elias Amanda Aida” del 11/6/2013, “Transportes Unidos SH”, del 22/12/2014, “Cano Alfonso Jesús y Quiñoneros Miguel Angel SH”, del 6/7/2015, “Cooperativa El Progreso de Henderson”, del 30/06/2015 —en Sala I- y “La Bragadense S.A.”, del 05/05/2017), al igual que en el precedente “Siagro SRL” Sala III del 14/08/2018...”.

En el precedente “La Bragadense” citado, expresó el mencionado Vocal: “...En virtud de ello, desde donde se advierte en lo medular la irreabilidad de pretender considerar el apelante como transportista y al tercero del mismo modo, concluyo que la actividad desplegada por el contribuyente reúne las características que pregona, esto es “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías”, debiendo acotar su base imponible al monto de “la retribución por la actividad ejercida”, como establece el art. 187 del Código Fiscal (TO. 2011), constituida por aquel que surja como resultado de los ingresos obtenidos por prestar dicho servicio, menos lo abonado al fletero por la actividad de transporte realizada. Por último, recuerdo que la Comisión Arbitral en su Resolución N° 79/2015, como ha sido manifestado en el inicio del Voto, ha ordenado la distribución de estos ingresos, provenientes de los “servicios de administración de fletes mediante la contratación de terceros fleteros” (distinguiéndolos de aquellos que han sido generado por los camiones propios) de acuerdo al régimen general que establece el artículo 2° del Convenio Multilateral. En razón de los motivos expuestos, considero que corresponde convalidar la tributación efectuada por la sociedad, lo que así declaro...”.

Consecuentemente, compartiendo el criterio plasmado en los precedentes mencionados, entiendo corresponde requerir a la Agencia de Recaudación la reliquidación del reclamo fiscal, en los términos citados supra, lo que así declaro.

Por último, considerando lo expuesto preliminarmente al comienzo del presente voto, entiendo que deviene abstracto el tratamiento de los agravios traídos sobre la sanción aplicada y la solidaridad endilgada a los apelantes, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/18 y 20/33 del Alcance 3 de fojas 1793, respectivamente por el Dr. Alfredo Rubén Ianni, en representación de la firma “SIAGRO S.R.L.” y el Sr. Héctor Calletano Galella, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional,

contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2540, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de mayo de 2016. **2°)** Requerir a la citada Agencia, proceda a realizar la nueva liquidación en base al criterio expuesto en el Considerando III Punto 2) de la presente. **3°)** Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 5° del acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8° del mismo. **5°)** Confirmar en lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese 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 SEFSC N° 2540, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de mayo de 2016, 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.

Antes de analizar la procedencia (o no) de las quejas esbozadas, es de señalar que la firma de marras posee saldos a su favor determinados en un importe muy superior a las diferencias reclamadas por el Fisco, lo que incide en relación a los agravios vinculados a la sanción por omisión de impuesto y la extensión de responsabilidad solidaria de los directivos sociales. Ello, bajo el entendimiento de que de compensarse los mismos, no quedaría deuda alguna remanente.

Ahora bien, con relación a los agravios de fondo traídos a consideración de este Cuerpo, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, destacando que ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas a los períodos fiscales 2010 y 2011, remito 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), lo que así declaro.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Dr Ángel Carlos Carballal, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/18 y 20/33 del Alcance 3 de fojas 1793, respectivamente por el Dr. Alfredo Rubén Ianni, en representación de la firma “SIAGRO S.R.L.” y el Sr. Héctor Calletano Galella, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2540, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de mayo de 2016. 2º) Requerir a la citada Agencia, proceda a realizar la nueva liquidación en base al criterio expuesto en el Considerando III Punto 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 5º del acto apelado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el artículo 8º del mismo. 5º) Confirmar en lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese 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°2360-59769/13 "SIAGRO SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34920844-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° 3820 .-