



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte 2360-0040715/2018 --- “RUTA SUR TRUCKS S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0040715/2018 caratulado “RUTA SUR TRUCKS S.A.”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 733/769 por los Dres. Horacio D. Díaz Siero y Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de “RUTA SUR TRUCKS S.A.” y de los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker y José María Goñi y Ernesto Germán Decker; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8937, dictada con fecha 5 de diciembre de 2018 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 710/732) se determinan las obligaciones de la firma referenciada (CUIT 30-70965349-7), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2016, por el ejercicio de las actividades “Venta de vehículos automotores nuevos N.C.P., excepto en comisión” (Código NAIIB 501191), “Venta de vehículos automotores usados N.C.P., excepto en comisión” (Código NAIIB 501291), “Venta al por menor de partes, piezas y accesorios, excepto cámaras, cubiertas y baterías” (Código NAIIB 503290), “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías” (Código NAIIB 511990), “Servicios de crédito N.C.P.” (Código NAIIB 659892) y “Servicios empresariales N.C.P.” (Código NAIIB 749900).

Por su artículo 5° se establecen diferencias adeudadas a favor del Fisco, por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos doce millones novecientos

treinta mil cien con 10/100 (\$ 12.930.100,10), la que deberán abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias). Por artículo 6°, se establecen saldos a favor de la firma contribuyente para las posiciones 06 y 07/2016, que ascienden a la suma de Pesos un millón doscientos cincuenta y seis mil setecientos con 80/100 (\$ 1.256.700,80). Asimismo, por artículo 7° aplica una multa equivalente al 30% del impuesto omitido de acuerdo a lo previsto en el artículo 61, primer párrafo, del citado plexo legal. Por otro lado, se extiende la responsabilidad solidaria, de conformidad a los artículos 21, 24 y 63 del citado Código, a los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker, miembros del directorio social en distintos momentos del período fiscal determinado.

A fs. 911 se eleva la causa a esta instancia (artículo 121 del CF), adjudicándose para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación, y radicándose en la Sala II (fs. 915).

A fs. 925, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 926/932 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 941, 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 Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). Asimismo, proveyendo el ofrecimiento probatorio traído en el recurso presentado, se tiene por agregada la documental acompañada y se desestiman por innecesarias las pruebas pericial contable e informativa ofrecidas (artículo 124 del CF) y, atendiendo al estado de las actuaciones, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- **A)** En su escrito recursivo, la parte accionante, comienza su defensa planteando como cuestión previa, la litispendencia. Indica que en virtud de la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal, se promovió una acción declarativa de certeza, solicitando la suspensión del presente procedimiento.

B) Plantean la nulidad del acto apelado al ser dictado mediando gravísimas irregularidades procedimentales. Indican que se vieron violentados el derecho de defensa en juicio, el debido proceso de la ley y la posibilidad de ofrecer y producir pruebas, convirtiéndose en un acto nulo de nulidad absoluta e insanable. Agregan que la producción de la prueba informativa y pericial contable, fueron denegadas sin brindar adecuado fundamento.

C) Sostienen que el Fisco parte de una interpretación equivocada de la verdadera esencia de la actividad gravada de la firma. Alegan que el Fisco presume que la firma habría adquirido efectivamente los vehículos que luego comercializó, cuando en rigor jamás se erigió en titular del derecho de dominio sobre esos bienes, aclarando que en su carácter de concesionaria cuenta con un cupo para vender acordado con el fabricante, por lo que sus operaciones tampoco importaron la efectiva compra. Expresan que el Fisco pretende que la firma tribute el impuesto sobre el total de la facturación de los vehículos nuevos de manera improcedente y arbitraria. Indican que se toman como basamentos los ingresos que supuestamente surgen del detalle de ventas de vehículos nuevos, sin considerar que existen grandes y graves diferencias entre los importes que se intentan comparar y las conclusiones a las que se ha arribado.

Plantean que la postura fiscal transgrede elementos obligacionales y contractuales regulados en los Códigos de Fondo (CCyCU), cuestiones sobre las que las legislaturas provinciales carecen de potestad para regular en contrario.

Agregan que la Agencia pretende calificar el ajuste practicado como de base cierta, cuando se trata de una estimación realizada en forma defectuosa y parcializada y claramente sobre base ficticia y presunta.

Confirman que la actividad principal que ejerce la empresa es la de venta de automotores n.c.p., aclarando que no son autos ni camionetas, sino que son camiones y vehículos de carga. Critican la labor realizada por los inspectores actuantes y enuncian que el Fisco nunca detectó operaciones de venta que no se hayan efectivamente declarado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su justa medida.

D) Expresan que el Fisco no ha considerado la existencia de saldos a favor existentes a diciembre de 2015, trasladables al mes de enero de 2016, ni dio alguna argumentación o explicación coherente sobre su accionar, implicando una confiscación al patrimonio de la firma y una violación al derecho de propiedad constitucionalmente tutelado.

E) Solicitan se deje sin efecto la sanción por omisión aplicada, por no haberse verificado un accionar disvalioso en cabeza de Ruta Sur. Alegan la existencia de error excusable y aclaran que la conducta de la empresa en ningún momento estuvo signada por un elemento subjetivo doloso ni culposo.

F) Por último, alegan la improcedencia de la extensión de la responsabilidad solidaria, por ser imputada en base a la nominalidad del cargo, sin tener en cuenta su subjetividad. Solicitan que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 18,

21, 24 y 63 del Código Fiscal. Citan fallo Raso.

Plantea reserva de caso federal. Ofrecen prueba documental, pericial contable e informativa.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, ante los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados, expresa la prohibición de su dictado en esta instancia, por Disposición del art. 12 del Código Fiscal.

Acto seguido, abordando el planteo nulificante que ataca la validez del acto, indica que el mismo resulta infundado e improcedente, por lo cual debe rechazarse, en tanto de los considerandos del acto, surge el tratamiento fiscal dispensado a la firma, su sustento fáctico y legal exployados de manera tal que brindan fundamento a la causa del ajuste, así como la valoración de la prueba ofrecida.

Indica que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, en la medida que en el mismo se ha efectuado el análisis de los hechos y de los antecedentes habidos en las actuaciones, surgiendo de manera clara el tratamiento fiscal otorgado a la firma.

En referencia, a los agravios vertidos sobre la prueba ofrecida, explica en primera lugar que la prueba documental aportada se tuvo por agregada, mientras que la prueba pericial contable y la prueba informativa, se consideraron inconducentes, al considerar erróneamente la firma como base imponible únicamente el margen de utilidad aplicado, respecto de la actividad de venta de vehículos automotores nuevos.

Posteriormente, abordando los agravios de fondo, puntualmente en referencia a la base imponible, reproduce los considerandos del acto apelado, que indican que la actividad llevada a cabo por las concesionarias de automotores es de comercialización de bienes, pues adquieren a las fábricas las unidades 0 KM para posteriormente comercializarlas a terceros. Agrega, que tanto desde el aspecto jurídico como de la realidad económica subyacente, la operatoria realizada por los concesionarios no puede circunscribirse a una actividad de intermediación o comisionista. Por lo tanto, intentar que los concesionarios tributen solo por el margen de comisión, implicaría desvirtuar la naturaleza del impuesto mismo apartándose de los principios básicos que lo regulan.

En relación, al agravio referido a que el ajuste se realizó sobre una base imponible ficticia y presunta, indica que la misma fue realizada sobre base cierta, teniendo en consideración: Declaraciones Juradas de IVA; Libro IVA Ventas; papel de trabajo aportado por la firma de marras con detalle de venta de vehículos nuevos y venta de partes y accesorios; Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

y demás documentación acompañada.

En cuanto a la falta de consideración por parte del Fisco de los saldos a favor de la firma del período 2015, menciona que no procede su compensación en esta instancia.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, pone de resalto que la Firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados. Asimismo señala que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento 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 del error excusable lo exima, es responsable.

En referencia al error excusable entiende que no cabe sostener la dispensa de la sanción ya que no se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria, por cuanto ello no surge de autos y no se ha invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido incluir a error a la firma apelante.

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

Agrega que 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, conforme artículo 24 del Código Fiscal, ausente en autos.

Finalmente sostiene que en el Fallo "Raso" 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. Cita jurisprudencia.

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

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que corresponde resolver en esta instancia si la Disposición Delegada SEATYS N° 8937/2018 se encuentra ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar, debe advertirse que este Cuerpo ha tenido oportunidad de expresarse sobre la situación fiscal de la firma de marras aunque para el período fiscal 2015 (Sentencia del 16 de agosto de 2024, Registro 4772 de la Sala III en expediente administrativo N° 2360-040701/2018).

En tal precedente se precisó que no se procederá a la suspensión del procedimiento peticionada, igual que en el presente recurso bajo tratamiento, a tenor del planteo de la propia apelante a fs. 600 de aquellas actuaciones (requerimiento de dictado de Sentencia) y al rechazo de la cautelar peticionada en los actuados judiciales referenciados por la parte, conforme constancias que por Secretaría se agregaran a fs. 605/608 del expediente en cuestión.

1) Que, aclarado lo anterior, abordaré en primer lugar la tacha de nulidad pretendida, como cuestión previa, toda vez que, de prosperar, se tornaría inoficioso el tratamiento de los restantes agravios.

En cuanto a las causales de nulidad del acto administrativo el artículo 128 del Código Fiscal establece: *“El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación...”*

Que si bien la citada enumeración no resulta taxativa, es indudable que la nulidad solo puede fundarse en un perjuicio concreto, insubsanable, siguiendo en este razonamiento la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: *“...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto...”* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016;

en autos “Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de Inaplicabilidad de ley”).

Paralelamente, aunque invocando normas del Decreto Ley 7.647/70 (arts. 113, 114 y 117), ha sostenido ese Alto Tribunal: “...*El vicio que torna el acto irregular, sometiéndolo a la anulación..., debe consistir en la afectación grave de todos o algunos de los elementos esenciales del acto, entre los que se destaca el “vicio grave” en el objeto o en la causa del acto...*” (“Daniell, Jorge Osvaldo c/Provincia de Buenos Aires (Dirección de Vialidad). Demanda contencioso administrativa” en Causa B.56.074, Sentencia del 16 de Marzo de 1999).

La tacha de nulidad pretendida, pone bajo observación los elementos del acto recurrido para la detección del probable vicio o defecto que pudiera padecer, entre ellos la motivación.

Así, de la mera lectura del acto recurrido se desprende sin esfuerzo la expresión razonada de las circunstancias fácticas y jurídicas a la luz de las cuales la Autoridad de Aplicación ha motivado la decisión administrativa. En ese marco, el acierto en la selección, interpretación o aplicación de las disposiciones legales deben dirimirse por los andariveles del recurso de apelación no así por los de la nulidad como lo pretende la apelante.

Recientemente ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense 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 configurados, máxime cuando la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa “Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo”, sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, “Salas, Humberto”, resol. de 18-XI-2015)...” (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 (en igual sentido en "FRIGORÍFICO PENTA SA", Sentencia del 16/10/2018, Registro nº 2150 de Sala I).

Por su parte, observo que el rechazo de las medidas de prueba propuestas por el contribuyente en oportunidad del descargo a la Resolución de Inicio, se halla suficientemente fundado conforme a las facultades conferidas por el artículo 113 (quinto y octavo párrafos) del Código Fiscal. Así en los considerandos del acto apelado (ver fs. 874 vta.), el juez administrativo da razón y detalla de los motivos de la desestimación de la prueba informativa y pericial contable, indicando las razones de su innecesariedad o improcedencia. Ello, evidencia que en la instancia anterior, se ha respetado el debido proceso, no advirtiéndose vulneración al derecho de defensa de los aquí apelantes.

En el acto recurrido se ha motivado el mentado rechazo de la prueba de informes y pericial contable, pudiéndose descartar un proceder arbitrario o caprichoso de la Autoridad Fiscal en la valoración de la idoneidad o pertinencia de las medidas probatorias ofrecidas. Es menester en este contexto, ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código que rige esta la materia.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido en reiteradas oportunidades que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134). En efecto, *"...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..."* (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/ Dirección General Impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99

(DV RRRE)”; “...al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G.I.”).

De hecho, esta instrucción coincide con el criterio de la Autoridad de Aplicación sobre la prueba ofrecida (que se reitera en la presente instancia) de acuerdo a los argumentos que se expondrán infra.

Por lo expuesto, cabe en consecuencia rechazar los planteos de nulidad esbozados; lo que así en primer lugar, Voto.

2) En cuanto a la pretensión de fondo de autos y analizadas las actuaciones, adelanto opinión, el recurso de apelación interpuesto, no ha de obtener favorable andamio.

En cuanto a los mecanismos utilizados para efectivizar el ajuste, cabe en primer término concluir sobre la razonabilidad de las fuentes utilizadas para la cuantificación de la base imponible a determinar (declaraciones juradas en el IVA, Libro IVA Ventas, Mayores Contables, declaraciones juradas en el impuesto de marras y papeles de trabajo de armado de coeficiente de CM). Con estos elementos, la fiscalización confrontó los ingresos declarados en ingresos brutos con los registrados en Mayores Contables y en el Libro IVA Ventas, cuantificando diferencias entre ambas fuentes. Tales extremos llevan a convalidar sus resultados.

Paralelamente, sobre tales resultas se ajustó la base imponible para la actividad de “Venta de vehículos automotores nuevos NCP excepto en comisión (NAIIB 501191) para las posiciones 01 a 11/2016 y para la posición 12 del mismo período fiscal, se atribuyó al Código NAIIB 501193 por aplicación del Decreto 3456/16.

Por lo demás, en relación a la forma de cuantificación de la base de cálculo del impuesto, debe aclararse que pretextar enervar, con fundamento en la vigencia de la nueva legislación de fondo, el ejercicio de las potestades tributarias locales, embistiendo contra uno de los elementos esenciales de la obligación -la base sujeta a imposición-, a mi entender, resulta improcedente. A la vez, no encuentro configurada en el presente la pugna normativa argumentada.

Previo a cimentar ello, impera precisar en autos, que con fecha 14/02/2017, fue suspendida por la Corte Suprema de Justicia de Nación -al hacer lugar al recurso de queja y declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto por la Provincia de Buenos Aires- la medida cautelar a favor de la actora, dictada por la Cámara Federal de Apelaciones de la provincia de Mendoza, con fecha 11/09/2015,

en la causa caratulada “A.C.A.R.A. c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y otros s/ acción meramente declarativa de derecho”, en virtud de la cual se ordenó -en lo pertinente a esta litis-, que las provincias demandadas se abstuvieran de realizar acciones tendientes al reclamo y cobro del impuesto sobre Ingresos Brutos a las concesionarias según la base del monto total de las ventas.

Como consecuencia de ello, el Fisco recobra la plenitud de su potestad tributaria.

Así las cosas, las leyes 14.850 (B.O.17/11/16) y 14.880 (B.O. 2/1/17) lejos de ratificar la postura del apelante, constituyen medidas de política tributaria transitorias, las que establecieron un régimen especial para la actividad involucrada, creando nuevos códigos de actividades para la operatoria de tratas y fijando la alícuota aplicable. Ambas normas responden al objetivo de revertir el impacto en la recaudación local en torno a los efectos de la medida ordenada en sede judicial, como así también de garantizar la recaudación de los recursos que requiere el Estado Provincial para realizar los gastos e inversiones previstos en el Presupuesto Anual, hasta tanto recobren plena operatividad las normas locales contenidas en el Código Fiscal y en la Ley Impositiva vigente, para la liquidación y pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se deja expresa constancia -en sus sendos fundamentos- que el régimen que se instaura no implica en modo alguno declinar de la posición que la Provincia estima ajustada a los pilares del ordenamiento constitucional (<https://normas.gba.gob.ar/ar-b/ley/2016/14850/2560>).

Marcado ello reivindicó, para esta temática y para las restantes –a cuyas particularidades me referiré infra- las potestades locales no delegadas, que se han reservado las provincias conforme los artículos 121 y concordantes de la Carta Magna. Desde antiguo el cimerio Tribunal nacional ha sostenido que, “...de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75)...” (Fallos: 304:1186, entre muchos otros). Deviene irreprochable, por ello, “...la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)...” (Fallos: 235:571, entre muchos otros). “...Las facultades provinciales son amplias y discrecionales dentro de esos límites; el criterio, oportunidad y acierto con que los entes locales los ejercen son irrevisables, salvo el control de constitucionalidad acerca del

cumplimiento de la distribución de competencias tributarias. Las provincias tienen competencias diversas tanto de orden tributario como institucional, procesal y de promoción general... (“Santa Cruz, Provincia de c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Soc. del Estado) s/ejecución fiscal”, Fallos: 316:42).

También ha sostenido el máximo tribunal que “...los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas...” (Fallos: 3:131; 302:1181; 320:619, entre otros).

Considero, entonces, que el poder local permanece vigente aún después de la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, y en ese entendimiento, no encuentro configurada colisión alguna en el sistema normativo en tratamiento. Es que, cuando la legislación impositiva toma como presupuesto de la obligación un hecho reconocido como negocio jurídico del derecho privado, atiende a la relación fáctica económica que éste crea. El digesto Civil y Comercial establece principios expresos aplicables a la relación contractual privada que media entre las terminales automotrices y sus concesionarios, mientras que el derecho tributario disciplina los efectos impositivos de la situación económica, cuya fuente es ese negocio jurídico. No debe confundirse pues, el ‘hecho imponible’ con la base o medida de la imposición ya que, el primero se dirige al mero desarrollo de una actividad que hace nacer la obligación jurídica tributaria, mientras que la segunda atiende al índice razonable para medir la riqueza productiva (cf. CSJN Fallos: 208:521; 211:1254).

En ese contexto, ha sostenido nuestro Máximo Tribunal provincial: “...La determinación de la base imponible de un tributo local no importa una reglamentación del contrato de concesión, sino la manifestación del ejercicio de la potestad de las provincias para disponer sus propias normas en materia de impuestos, facultad que es inherente a su condición de entes preexistentes y autónomos (conf. arts. 1 y 103, inc. 1 de la Const. Prov.)...” (S.C.B.A., Sentencia del 6 de junio de 2018, en autos “A. Russoniello S.A. y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad art. 195, Código Fiscal”).

En el caso, dimanante de las constancias obrantes en las actuaciones, se encuentra acreditado que la firma en el desarrollo de su actividad como concesionaria oficial Volvo - Renault, durante el período ajustado, declarando a los fines tributarios, los ingresos obtenidos bajo el Código NAIBB 501191, “Venta de vehículos automotores nuevos N.C.P., excepto en comisión”, es decir, claramente exceptuándose a la comisión en la venta de automotores nuevos.

Ante este contexto, deviene correcto –entonces- considerar la operatoria, a los fines tributarios, como una mera compraventa y cuantificar el monto obtenido por ella como manifestación de capacidad contributiva sujeta a imposición, tal como el plexo normativo provincial exige. Ello, de modo alguno significa cuestionar ni desconocer las instituciones fundamentales del derecho de fondo, tal como fueron reguladas en forma común para todo el territorio nacional, toda vez que, respecto a la gabela de tratras, relevante para el derecho tributario no es la *intentio juris*, sino solamente la *intentio facti*, esto es la relación económica que el negocio jurídico crea -cf. Dino Jarach, “El hecho imponible”, Abeledo Perrot, tercera edición, págs. 132 y ss.-, en forma independiente del margen de ganancias que por tales operaciones onerosas ha tolerado en la esfera privada el concesionario, dado que era de su interés arbitrar los medios necesarios para convenir con el concedente la retribución que consideraba adecuada, conforme el abanico de pautas disponible en el mencionado artículo 1507 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Por tanto, la fiscalizada debe tributar de acuerdo al régimen general de imposición previsto en el último párrafo del artículo 195 del Código Fiscal, y reglamentado en el artículo 635 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004; el que guarda coherencia con las pautas establecidas en el artículo 9 de la Ley N° 23.548 -de Coparticipación Federal de Impuestos- para la tributación del impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto dispone como principio general que la base del gravamen está conformada por los ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal.

Conforme a lo puntualizado, en el caso de autos aplica el artículo 187 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), que dispone “...*Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas...*”. También por su parte, el artículo 195 de dicho cuerpo legal que establece “*Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales*”. El subrayado me pertenece.

Y a su vez, el artículo 635 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 de la

Autoridad de Aplicación dispone: *“Concesionarios: principio general. Para los concesionarios o agentes oficiales de venta, la base imponible se establecerá por las normas generales del impuesto -ingreso bruto devengado durante el período fiscal- y, previa deducción de los conceptos que pudieran corresponder (artículos 148 y 149 del Código Fiscal), se aplicará sobre ella la alícuota correspondiente para la actividad”*. Entiendo que las mandas legales y reglamentarias transcriptas distan de regular un aspecto sustantivo del derecho de fondo, mas señalan a la relación obligacional que une al contribuyente con el Fisco local. Dichos preceptos fueron dictados con el objeto de gravar las riquezas que se generan en el territorio provincial, según la oportunidad, mérito y conveniencia que los legisladores han ponderado, en el ejercicio de sus potestades para determinar los aspectos estructurales del gravamen local. Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, *“...las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder...”* (CSJN, Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imponibles, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293) (cf. CSJN, in re “HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS”, 15/06/2010).

Paralelamente, en cuanto a los restantes planteos de inconstitucionalidad de normas tributarias locales, debe recordarse las limitaciones que imponen a este Cuerpo los artículos 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70.

Así las cosas, solo cabe mencionar que este Cuerpo se ha expedido en similar sentido sobre la temática en innumerables oportunidades (De la Sala I vide “AUTOBIZ S.A.”, Sentencia del 23/08/2021, Registro 2331; “ORGANIZACION SUR S.A.”, Sentencia del 03/06/2021, Registro 2310. De la Sala II vide “ROAS SA”, Sentencia del 26/12/2023, Registro 3444; “CARDYS S.A.”, Sentencia del 20/02/2020, Registro 2923, entre otros. De la Sala III vide “VICENTE ZINGARO E HIJOS S.A.”, Sentencia del 01/06/2023, Registro 4599; “AUTOANDINA S.A.”, Sentencia del 29/04/2022, Registro 4522, entre otras). Adhiero a sus fundamentos, dando por reproducidos los abundantes precedentes jurisprudenciales en los que se sustentan tales precedentes, recordando asimismo el precedente de la Sala III sobre esta misma firma (Sentencia del 16 de agosto de 2024, Registro 4772 de la Sala III en expediente administrativo N° 2360-040701/2018).

Debo destacar aquí, que atento quedar conformada la litis -en este punto-, constreñida a la interpretación de las normas antes detalladas, deviene improcedente el ofrecimiento probatorio de la parte, en tanto la ausencia de debate

respecto a los puntos ofrecidos en la pericial contable, como del historial de causas judiciales cuyas resultas ya son de conocimiento público.

Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el principal intento defensivo realizado y considerar procedente la actuación del Fisco sobre la cuestión; lo que así, en primer término, Voto.

3) En cuanto a la falta de consideración de eventuales saldos a favor de la firma, devengados a la posición 12/2015, habiéndose determinado de oficio la situación fiscal de la firma, mediante las actuaciones supra identificadas, corresponderá estar a sus resultas en la medida de lo determinado, procediendo a la oportuna compensación de saldos deudores y acreedores, en los términos del artículo 102 y cctes del Código Fiscal, incluyendo los saldos determinados en el acto ahora apelado.

4) Ante el planteo alegado por el apelante vinculado con la sanción aplicada, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Que, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas). Sin embargo, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo,

por el mero hecho de interpretar a su discreción la sanción de la legislación de fondo. Esta circunstancia no amerita visualizar eximente alguno para la omisión en que incurriera. Por todo lo expuesto, ratifico la sanción aplicada en autos, lo que así también Voto (En igual sentido, "AUTOANDINA S.A.", Sentencia del 29/4/2022, Registro N° 4522 de la Sala III; "AUTOBIZ S.A.", Sentencia del 23/8/2021, Registro N° 2331 de la Sala I, entre otros).

5) Por último, en cuanto al tratamiento efectuado a la responsabilidad solidaria, tal como lo sostuve en autos "DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala (entre muchos otros), debe recordarse el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa. 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.

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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se acredita con toda la documentación societaria aportada en autos. 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”*.

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. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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 (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Roberto Gastón Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker, respecto a quienes no se evidencia intervención, conocimiento o negligencia alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto del Sr. Juan Darío Decker, quien suscribe las declaraciones juradas de la firma en el Impuesto sobre el Valor Agregado (ver fs. 55/236).

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 a su respecto la atribuida en autos al Sr. Juan Darío Decker.

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 los años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, 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 el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido

férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

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

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 733/769 por los Dres. Horacio D. Díaz Siero y Silvana M. Garrido Santos, en carácter de apoderados de “RUTA SUR TRUCKS S.A.” y de los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker y José María Goñi y Ernesto Germán Decker; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8937, dictada con fecha 5 de diciembre de 2018 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la solidaridad dispuesta por el artículo 9° del acto apelado para los Sres. Roberto Gastón Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker y, solo en relación al pago de la sanción establecida en el artículo 7°, en relación al Sr. Juan Darío Decker. **3°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio, debiéndose proceder a la oportuna compensación de saldos deudores y acreedores de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. 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: A efectos de expedirme en relación a los agravios traídos ante esta Alzada, expreso mi adhesión a la solución que se propicia por el Vocal Instructor en relación a la nulidad y demás agravios de fondo, dejando constancia que los fundamentos de mi postura los he expuesto -en extenso-, en las sentencias emitidas por este Cuerpo, Sala II, en “SAUMA ONE SAN ISIDRO”, de fecha 10 de diciembre de 2019 (Registro N|2909), y “CHATELL SA”, de fecha 11 de febrero de 2020 (Registro N°2921), entre otras, a cuya lectura remito en honra la brevedad, lo que así declaro.

Discrepo en relación del análisis de los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destacué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...*haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición

al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable”* (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquella reviste el carácter de intérprete

supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 733/769 por los Dres. Horacio D. Díaz Siero y Silvana M. Garrido Santos, como apoderados de “RUTA SUR TRUCKS S.A.” y de los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8937, dictada con fecha 5 de diciembre de 2018 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9º del acto impugnado. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Voto del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dicha cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 733/769 por los Dres. Horacio D. Díaz Siero y Silvana M. Garrido Santos, como apoderados de “RUTA SUR TRUCKS S.A.” y de los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8937, dictada con fecha 5 de diciembre de 2018 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9º del acto impugnado. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 733/769 por los Dres. Horacio D. Díaz Siero y Silvana M. Garrido Santos, como apoderados de “RUTA SUR TRUCKS S.A.” y de los Sres. Roberto Gastón Decker, Juan Darío Decker, José María Goñi y Ernesto Germán Decker, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8937, dictada con fecha 5 de diciembre de 2018 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9º del acto impugnado. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.



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°2360-40715/18 "RUTA SUR TRUCKS S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-27206469-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° 3706 .-