



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-400723/2012 -- "TYROLIT ARGENTINA S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-400723 año 2012, caratulado "TYROLIT ARGENTINA S.A."

Y RESULTANDO: A fs. 7741/7773, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 3425, de fecha 22 de junio de 2016, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "TYROLIT ARGENTINA S.A." (C.U.I.T. 30-50102862-9), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2009, por el ejercicio de las actividades de "Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p" (Código NAIB 269990), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p" (Código NAIBB 519000), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p. (Código NAIBB 659990) y "Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p., desperdicios y desechos metálicos" (Código NAIBB 514940).

En su artículo 6º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos trescientos diez mil ochocientos tres con treinta centavos (\$ 310.803,30), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

En su artículo 7º se establecen saldos a favor del contribuyente por las posiciones 3, 5 y 6/2010, cuyos valores históricos son \$ 7.956,30, \$ 14.750,4 y \$ 69.879,20 respectivamente, los cuales ascienden a un total de Pesos noventa y dos mil

quinientos ochenta y cinco con noventa centavos (\$ 92.585,9).

Aplica, por su artículo 8°, una multa por Omisión, equivalente a un tercio ($\frac{1}{3}$) del mínimo de la escala legal aplicable, del monto conformado en instancias anteriores, conforme lo establecido en los artículos 61 y 64 del Código mencionado. A su vez, por el artículo 9°, aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 10, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multas, los Sres. Héctor Barbosa, en su carácter de Presidente, Luis Alberto Porzio, en su carácter de Vicepresidente, Karl Ostenrieder y Michael Halstrick, cada uno en su carácter de Director.

A fs. 7776/7799 se presenta el Sr Carlos Rubén Trivarelli, en nombre y representación de la firma "TYROLIT ARGENTINA S.A." y como gestor de negocios de los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick, con el patrocinio letrado del Dr Federico Duarte Inchausti, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fs. 8135/8138 se presentan los Sres. Barbosa, Porzio, Ostenrieder y Halstrick, y ratifican la presentación realizada por el Sr Carlos Rubén Trivarelli en sus nombres.

A fs. 8142 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 8145 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fs. 8148, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 8150/8156 obra el respectivo escrito de réplica.

Finalmente a fs 8161 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° 27/25). Asimismo se tiene presente la documental aportada, rechazando por innecesaria la pericial contable. Paralelamente, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal). **Y CONSIDERANDO:** I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la

parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso y haciendo un resumen de la Disposición dictada.

Seguidamente alega la *“prescripción de las acciones fiscales...fundado en las prescripciones del art. 4027 del Código Civil, con vigencia en el período 2009, así como el planteo de inconstitucionalidad de los artículos 157 y siguientes del Código Fiscal, que establecen plazos y formas de cómputo del instituto que no se condicen con el plazo quinquenal estipulado por el Código de fondo”*. Cita fallo “Municipalidad de Avellaneda s/ incidente de verificación en Filcrosa s/quiebra” de fecha 30/09/2003 por la CSJN, entre otros. Concluye el punto sosteniendo que *“las facultades del Fisco provincial para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales Enero a Diciembre 2009, así como para imponer sanciones, se encuentran prescriptas”*.

Luego de ello, pasa a señalar *“la improcedencia del ajuste con sustento en errores de cálculo del coeficiente unificado de Convenio”*, específicamente basada en *“la incorrecta asignación de ingresos para el cálculo del Coeficiente de Convenio Multilateral”*.

Argumenta que *“no sólo las pruebas del caso acreditan de modo irrefutable que las ventas se efectuaron entre ausentes, sino que -además- la entrega de toda la mercadería observada NO tuvo lugar desde un establecimiento de la Provincia de Buenos Aires...”*. Cita Resolución 51/2001 de la Comisión Arbitral.

Sostiene que *“la actividad industrial se lleva a cabo en la Planta ubicada en la provincia de Buenos Aires, en donde se desarrollan dos líneas de producción para la elaboración de discos y piedras abrasivas sólidas convencionales...”* destacando que la comercialización de los productos *“se realiza entre ausentes, esto es, vía fax, telefónica o por la página web de la Cía...”*, no existiendo *“local comercial NI mostrador...en provincia alguna”*.

Concluye que *“todas las ventas realizadas por Tyrolit Argentina S.A. constituyen ventas entre ausentes”*. Reitera documentación acompañada en el descargo y menciona Resoluciones tanto de la Comisión Arbitral como de la Comisión Plenaria.

Asegura que la empresa *“atribuyó tales ingresos a las jurisdicciones de destino, que en todos los casos resultó coincidente con el domicilio del comprador y el lugar de utilización económica de los bienes”*, adicionando que *“la entrega nunca se efectuó en Provincia de Buenos Aires”*.

A continuación se agravia de la sanción aplicada, en primer lugar, atento no verificarse el *“elemento objetivo requerido por el tipo infraccional reprochado: esto es, la OMISIÓN en el pago del tributo”*.

En segundo orden sostiene que *“el incumplimiento debe ser culpable, es decir, atribuido a título de culpa”*, debiendo *“probarse fehacientemente para aplicar cualquier sanción”*, mencionando que *“la Resolución apelada no contiene ninguna conducta descrita por el Fisco dirigida a acreditar en forma particular la comisión de la conducta que reprocha”*.

Alega la figura del error excusable, contemplado en el artículo 61 del Código Fiscal. Reproducen jurisprudencia del Tribunal.

Concluye que *“ante la falta del elemento objetivo (inexistencia de omisión de pago), la no acreditación por parte del Fisco de la existencia del elemento subjetivo..., surge inequívoca la improcedencia de la multa impuesta...”*.

Luego, pasa a señalar la *“improcedencia de la responsabilidad ilimitada solidaria”* al no encontrarse *“acreditado que los...sujetos hayan actuado con negligencia o impericia o con falta de diligencia en la liquidación del tributo que el Fisco reclama”*.

Manifiesta que *“la Constitución Nacional reserva al Congreso Nacional el dictado de la legislación de fondo, en lo que aquí interesa el Código de Comercio y Ley de Sociedades que lo integra (artículos 75 inciso 12), consagra la supremacía de la legislación nacional (artículo 31)...”*. Cita jurisprudencia.

Finaliza el punto afirmando que *“el mero ejercicio de la representación de la persona jurídica no coloca a nuestra parte como sujetos pasivos de penas por un hecho material en el que no intervinieron”*.

Acompaña prueba documental y ofrece pericial contable. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, respecto al planteo de prescripción opuesto, que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por ARBA como *“una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local”*. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descritas, *“en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El derecho tributario se*

encuentra informado por principios específicos”. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En el particular, entiende que el cómputo de la alegada prescripción comenzó el 1° de Enero de 2011, *“pero habiéndose notificado a la firma la Disposición de Inicio N° 2346/2015...en fecha 20 de julio de 2015 (fs. 2272), es decir dentro de los ciento ochenta días (180) corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal. Luego, habiéndose notificado la resolución recurrida a la firma en fechas 24 y 29 de Junio de 2016 (fs 7774) que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia...”*.

Por lo expuesto, considera se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos traídos por el apelante.

Ingresando a los agravios referidos al ajuste, *“respecto al ajuste efectuado en relación al coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral”*, y al planteo de la parte que su operatoria *“se desarrolla dentro de las denominadas operaciones entre ausentes”*, reproduce la manifestación realizada por el contribuyente en nota obrante a fs. 1214/1215, la cual aduce que fuera ratificada *“conforme lo expuesto en Actas de Comprobación R-078A N°010202439/40 de fs. 2120/2123”*. Asimismo transcribe lo expresado por el Juez Administrativo a fs. 7744 y lo expuesto en el Informe final de fs. 7722. Menciona Resoluciones de la Comisión Arbitral que sostienen su criterio.

A su vez, destaca que en la etapa previa se produjo la apertura a prueba de las actuaciones, donde reproduciendo parte de la pericial contable producida, manifiesta que de allí *“se infiere que existe un total conocimiento de cada uno de los clientes por parte de la firma de marras, estando en presencia de operaciones de tracto sucesivo, continuo y permanente”*, por lo que se desprende que la empresa *“realiza sus operaciones entre presentes, estimándose razonable atribuir a los ingresos en función del lugar de entrega de mercadería”*. Transcribe lo expuesto por el a quo a fs. 7750.

Concluye el punto señalando *“que las supuestas operaciones entre ausentes no se encuentran debidamente probadas por la firma de marras, en cambio ha quedado...demostrado en las presentes actuaciones que se está en presencia de operaciones que se dan en el contexto de una relación comercial permanente y continua, de similares características a las ya analizadas por los Organismos del Convenio Multilateral entre otras en los casos concretos Terminal Quequén S.A.,*

Ambest S.A. y Nidera S.A". Reproduce la Resolución Nro 12/2010 la Comisión Arbitral y la Nro 32/2012 de la Comisión Plenaria.

En lo que tiene que ver con la sanción impugnada, remarca que *"la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar..."*

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que *"los caracteres de la solidaridad en el ámbito provincial, distan de los regulados en el ámbito nacional... el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O. 2011 y ccs. ants) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del impuesto, 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. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena",* agregando que *"la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, estableciendo que la prueba del ejercicio del cargo durante los periodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad".*

Alega que *"las circunstancias descritas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables subsidiariamente por vía del art. 6 del Código Fiscal (t.o. 2011 y ccs ants). El Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos".*

Por todo 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: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3425 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar, corresponde ingresar a examinar el pedido de prescripción, donde el apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción),

por resultar una norma de rango superior, deviniendo inaplicable los artículos 157 a 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

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

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

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

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 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 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 (1º de agosto de 2015): “...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de

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

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

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

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien 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 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2010 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2015.

Sin embargo, según constancias de fs. 2172/2179, con fecha 24 de mayo de 2013, se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*"...La prescripción liberatoria*

se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): “...*Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...*”. Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos casi tres años de prescripción, en el mes de mayo de 2013 se suspende hasta el mes de mayo de 2014, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2016. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N° 3425 que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 24 de junio de 2016, conforme surge de las constancias de fs. 7774 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento (vide fs. 7776).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación de dispensa prevista en su artículo 3980 del CC (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 2009, no puede prosperar; lo que así Voto.

Ahora bien, disímil es la solución que se adoptará en relación a la subsistencia de los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión de impuesto constatada en el período fiscal 2009, en tanto el plazo prescriptivo de la misma comenzó a correr a partir del 1° de enero de 2010, feneciendo el 1° de enero de 2015, sin observarse causal alguna de suspensión o interrupción en tiempo útil y bajo legislación vigente. Corresponde en consecuencia, declararla prescripta, lo que así voto.

2) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, y a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expone la Agencia a fs 7745/vta, son: *“1) Omisión de declarar ingresos en la actividad “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p. (Código NAIIB 659990) en el período 03/2009; 2) Omisión de declarar ingresos en la actividad “Venta al por mayor de productos intermedios n.c.p. desperdicios y desechos metálicos (Código NAIIB 514940) en el período 10/2009. 3) Declaración de ingresos en defecto respecto de las actividades “Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p. (Código NAIIB 269990) y “Venta al por mayor de mercancías n.c.p. (Código NAIIB 519000), por incorrecta deducción de las bonificaciones en el período 2009 (enero a octubre). 4) Errónea determinación del coeficiente unificado establecido en el artículo 2° del Convenio Multilateral por incorrecta determinación de los coeficientes de ingresos y de gastos aplicables al período fiscalizado y 5) Cómputo de pagos a cuenta en exceso, según surge de los formularios de ajuste y cuantificación de las diferencias, Formulario R- 055 (fs. 2154), Formulario R-113 (fs. 2157) y Formulario R-222 (fs. 2160/2163)”*.

Siendo así, es de advertir que en el recurso de apelación interpuesto, los agravios vertidos y subsistentes, giran exclusivamente en torno a la improcedencia fiscal respecto: A.- Coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral. B.- Responsabilidad solidaria.

A.- Bajo el punto indicado, es preciso hacer notar que la parte apelante destaca que la comercialización de los productos que fabrica *“se realiza entre ausentes, esto es, vía fax, telefónica o por la página web de la Cía...”*, no existiendo *“local comercial NI mostrador...en provincia alguna”*, adicionando que TYROLIT ARGENTINA S.A *“atribuyó tales ingresos a las jurisdicciones de destino, que en todos los casos resultó coincidente con el domicilio del comprador y el lugar de utilización económica*

de los bienes”. A su turno, la Representación Fiscal reproduce la manifestación realizada por el contribuyente en nota obrante a fs. 1214/1215, consistente “*En los casos en que el destino de la mercadería sea el área Metropolitana de Buenos Aires, el flete se encuentra a cargo de Tyrolit Argentina. Para aquellos casos en que los que el destino de la mercadería será el resto del país el flete se encuentra a cargo del cliente*”.

En virtud de ello, la Administración determina que “*cuando el producto es retirado por el cliente (o el transportista que éste envió a tales efectos) desde el establecimiento de la provincia de Buenos Aires, los ingresos deben ser asignados a dicha jurisdicción, por ser el lugar en el cual los bienes son entregados...*”

Asimismo, menciona que de la prueba rendida en autos (listado de órdenes de compra, facturas y remitos según sus fechas -anexo 5-, cartas remitidas por los principales clientes -anexo 6- y legajos de notas de pedido, facturas y remitos -anexo 7-, respuestas recibidas de los clientes del contribuyente y prueba pericial contable producida) “*se infiere que existe un total conocimiento de cada uno de los clientes por parte de la firma de marras, estando en presencia de operaciones de tracto sucesivo, continuo y permanente*”, por lo que -a su entender- la empresa “*realiza sus operaciones entre presentes, estimándose razonable atribuir a los ingresos en función del lugar de entrega de mercadería*”.

A partir del contexto descripto, se puede observar que la controversia del asunto radica en dilucidar -exclusivamente- si el coeficiente de ingresos determinado por el fisco para la Provincia de Buenos Aires durante el período fiscalizado (0,7153%) ha sido correctamente liquidado.

En ese sentido, comprendo que, mas allá de establecer si las operaciones de ventas han sido celebradas “entre presentes” o “entre ausentes” (siendo la misma una discusión doctrinaria y no normativa como bien señala la Administración en el Informe Final), la contienda a resolver resulta ser la determinación del criterio de asignación de ingresos, a partir del diverso criterio a aplicar que postulan las partes, esto es asignando los ingresos de acuerdo al “domicilio del adquirente” y coincidente con el destino final del bien (postura del contribuyente, en invocar que concierne a operaciones “entre ausentes”) o bien según el “lugar de entrega de la mercadería” (parecer fiscal).

Teniendo presente lo expuesto, corresponde dejar en claro la postura errónea adoptada por la Autoridad de Aplicación, basada en no considerar el domicilio de los adquirentes que acreditan el destino de la mercadería en extraña jurisdicción, por motivo de que “*el producto es retirado por el cliente...desde el establecimiento de la provincia de Buenos Aires*” (tal como se expone a fs. 7757).

Sostengo ello, a partir de compartir los argumentos volcados por la Comisión Arbitral, en la Resolución n° 13/2010, donde -ante una contienda similar- dicho Organismo Interjurisdiccional deja en claro que *“en el caso de que la mercadería o bienes los remitiera el vendedor, **el lugar de entrega es el de destino de los mismos sin que tenga relevancia si el flete está a cargo o no de los compradores.** Que la leyenda que se encuentra inserta en los remitos agregados a las actuaciones no hace que pueda variar la conclusión que antecede, puesto que ella puede tener importancia en lo que hace a las responsabilidades de ambas partes en el transporte de las mercaderías pero no cambia su destino final”* (el resaltado me pertenece). Mas cercano a la actualidad, resulta idéntico criterio ha sentado el mismo Organismo en la Resolución 20/2019 (cuya empresa CARRARO ARGENTINA S.A. interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, Sala I sentencia del 26/09/2024, Registro N°2560) cuando sostiene que *“...Esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, **no responde al lugar físico de entrega de las mismas, como pretende la provincia de Buenos Aires, (el hecho de que el vendedor se haya hecho cargo o no del flete, o la mercadería haya sido retirada por el cliente, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella), sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente,** siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron las ventas y en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes...”* (el resaltado me pertenece).

Previa y reiteradamente sostuvo: *“...esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción). Que en función de lo expuesto, en el caso concreto corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción de destino final de los bienes, coincida o no con el lugar de entrega de los mismos...”* (Resolución C.A. N° 6/2019 “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, entre muchas otras).

Ahora bien, en base al criterio adoptado en relación a la asignación de los ingresos entre las distintas jurisdicciones (lugar de entrega/destino final de los bienes), advierto que de los papeles de trabajos y la documental adunada a las actuaciones,

en la cual se basa la Administración para llevar a cabo el ajuste, surge información decisiva para modificar el coeficiente de ingresos.

Específicamente, del papel del trabajo de fs 2146 consistente en el armado de coeficiente de ingresos que realiza la Administración, surge el listado de ventas realizadas por las distintas jurisdicciones entregados por el contribuyente obrante en cd magnético de fs. 1909 (confrontado con las respuestas de terceros obrante en fs. 2143), en tanto que de las ventas asignadas por la firma a CABA, los listados de fs. 1386 a 1429 y CD de fs 1499, constando la individualización de cada ciudad donde se encuentra situado cada cliente comprador, radicados en extraña jurisdicción, comprendiendo que en dichos lugares es el destino de los bienes comercializados por TYROLIT ARGENTINA S.A.

Por lo tanto, obrando -singularizado- el sitio/ciudad de los clientes/compradores (y por consecuencia la jurisdicción donde se encuentra radicado) fuera de la provincia de Buenos Aires en la documentación recientemente señalada, los ingresos provenientes de tales operaciones deben asignarse en función del criterio propuesto, a cuyo efecto la Agencia deberá proceder a realizar una nueva liquidación del gravamen, previa determinación del coeficiente de ingresos conforme las pautas señaladas, lo que así declaro.

B.- Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por convención societaria, es importante destacar que resulta evidente que el fundamento del instituto de la responsabilidad solidaria es estrictamente recaudatorio.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero

cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quienes deciden los destinos de la empresa que dirigen, 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 de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, resulta acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Actas de Asamblea Nro 65 y 66, de Directorio Nro 569 y 580, y Copia de los Estados Contables finalizados al 31/12/2009, obrantes a fs. 1107, 177/185, 186/190 y 191/224, respectivamente). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio

con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Halstrick.

No pierdo de vista sin embargo, 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/ Insaurrealde, 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”*).

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. Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Halstrick, respecto a quienes no se evidencia intervención alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto del Sr. Héctor Barbosa. Para ello, basta con observar los datos relevantes que resultan de los Estados Contables certificados, finalizados al 31/12/2009 (fs. 191/224), con la descripción de pasivos tributarios en general y del impuesto de autos en particular (fs. 198 y 207), todo suscripto por el propio Sr. Héctor Barbosa, verificándose así la efectiva intervención del mismo en la administración social, en ejercicio concreto de su cargo,

representando y administrando a la empresa frente a los Organismos del Estado, resultando inverosímil la postura que sostiene dicha persona humana en su recurso de apelación. De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Héctor Barbosa.

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 (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque igualmente podrá cumplirse con la manda de la SCBA al momento de la intimación definitiva del relamo de marras (artículo 92 inciso b) del Código Fiscal) y en la medida que el mismo subsista luego de la consideración de los montos regularizados y la debida compensación de saldos deudores y acreedores.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 7776/7799 por el Sr Carlos Rubén Trivarelli, en nombre y representación de la firma “TYROLIT ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick, con el patrocinio letrado del Dr Federico Duarte Inchausti, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3425/2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para hacer efectiva las multas aplicadas en los artículos 8º y 9º de la Disposición en crisis. 3º) Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto A) del presente Pronunciamiento. 4º) Dejar sin efecto la solidaridad dispuesta en el artículo 9º del acto apelado solo respecto de los Sres. Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick. 5º) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC Nº 3425, de fecha 22 de junio de 2016 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades

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

En igual sentido, en lo concerniente a las multas aplicadas, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re "Frigorífico Villa de Mayo" (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, se verifica la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de las sanciones.

En lo tocante al ajuste del Coeficiente de ingresos, comparto lo resuelto por la instrucción advirtiendo que arribo a esta conclusión tras haber tomado conocimiento de que similar cuestión se plantea en el expediente caratulado a la firma de marras 2360-0117962/14 que también se encuentra bajo examen de esta Alzada, referido al año 2010. En mi opinión, fue en este último período que comenzó a consolidarse, por parte de los Organismos del Convenio Multilateral el criterio de atribuir los ingresos a la jurisdicción en la que se verifica el "destino final" del producto comercializado (ello, en la medida de que éste sea del conocimiento del vendedor o, en su defecto, asignarlos al domicilio del adquirente y por último, imputar según el criterio del lugar de entrega), conforme lo cual, asumo que, en el caso en particular, atendiendo a un principio de coherencia entre ambos expedientes, no es necesario dilucidar si las operaciones fueron concretadas (o no) "entre ausentes" en atención al medio de comunicación utilizado en la operación comercial -último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral-, lo que así declaro.

Por último respecto al 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 destacó 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 aquélla 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 7776/7799 por el Sr Carlos Rubén Trivarelli, en representación de “TYROLIT ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick, todos con el patrocinio letrado del Dr. Federico Duarte Inchausti, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3425/2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para hacer efectiva las multas aplicadas en los artículos 8º y 9º de la Disposición en crisis. 3º) Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III del presente Pronunciamiento. 4º) Dejar sin efecto la solidaridad dispuesta en el artículo 10º del acto apelado. 5º) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

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 prescripción y 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 dichas 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 7776/7799 por el Sr Carlos Rubén Trivarelli, en representación de “TYROLIT ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick, todos con el patrocinio letrado del Dr. Federico Duarte Inchausti, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3425/2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para hacer efectiva las multas aplicadas en los artículos 8º y 9º de la Disposición en crisis. 3º) Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III del presente Pronunciamiento. 4º)

Dejar sin efecto la solidaridad dispuesta en el artículo 10° del acto apelado. 5°) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 7776/7799 por el Sr Carlos Rubén Trivarelli, en representación de "TYROLIT ARGENTINA S.A." y de los Sres. Héctor Barbosa, Luis Alberto Porzio, Karl Ostenrieder y Michael Walter José Halstrick, todos con el patrocinio letrado del Dr. Federico Duarte Inchausti, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3425/2016, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para hacer efectiva las multas aplicadas en los artículos 8° y 9° de la Disposición en crisis. 3°) Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III del presente Pronunciamiento. 4°) Dejar sin efecto la solidaridad dispuesta en el artículo 10° del acto apelado. 5°) Confirmar en todo lo demás el Acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, 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°2360-400723/12 "TYROLIT ARGENTINA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-29628450-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° 3723 .-