



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 2360-234880/2015 -- "BONAFIDE S.A.I.C."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-234880 año 2015, caratulado "BONAFIDE S.A.I.C."

Y RESULTANDO: A fs. 3394/3432, el Departamento Relatoría II Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 3936, en fecha 18 de junio de 2018, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "BONAFIDE S.A.I.C" (C.U.I.T. 30-50121458-9), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación a los períodos fiscales 2011 y 2012, por el ejercicio de las siguientes actividades "*Tostado, torrado y molienda de café; elaboración y molienda de hierbas aromáticas y especias*" (Código NAIIB 154910), "*Venta al por mayor de chocolates, golosinas y productos para kioscos y polirrubros n.c.p. excepto cigarrillos*" (Código NAIIB 512260); "*Venta al por menor de golosinas*" (Código NAIIB 522421) y "*Servicios empresariales n.c.p.*" (Código NAIIB 749900).

En su artículo 5º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto para el período fiscal 2011, por la suma de Pesos seiscientos cuarenta y nueve mil sesenta con treinta centavos (\$ 649.060,30) y para el período fiscal 2012 por la suma de Pesos seiscientos noventa y cinco ochocientos sesenta y dos con cuarenta centavos (\$ 695.862,40), lo que hace un total de Pesos un millón trescientos cuarenta y cuatro mil novecientos veintidós con treinta centavos (\$ 1.344.922,30), la cual 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 6º, establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 y 08/2012, por la suma total de Pesos treinta y seis mil setecientos diez con cuarenta centavos (\$ 36.710,4).

En su artículo 7º, aplica una multa por Omisión equivalente al quince por ciento (15%) del monto del impuesto adeudado, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 8º, 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 multa, los Sres. Martín Hernán Castro, en carácter de presidente en el período 2011 y vicepresidente en el período 2012, Carlos Facundo Velasco, director titular en el período 2011 y presidente en el período 2012, Armando Antonio Bofill Velarde, vicepresidente período 2011 y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, director titular período 2012.

A fs. 3448/3481 se presenta el Sr. Leandro Martín Stralci, en representación de BONAFIDE S.A.I.C, con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal), al cual adhieren a fs. 3436/3594 los Sres. Martín Hernán Castro, Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, por su propio derecho y con idéntico patrocinio.

A fs. 3601 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 3603 se informa que la Instrucción de la causa se adjudica a la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá la Sala II. A fs. 3606 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. 3609/3621 obra el respectivo escrito de réplica.

Finalmente a fs 3624 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con la Dra Irma Gladys Ñancuñil en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 27/25). Asimismo se resuelve tener presente la prueba documental aportada y se rechaza por innecesaria la informativa ofrecida. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante su escrito, la parte apelante comienza su relato

mencionando los antecedentes del caso.

De forma preliminar, solicita *“la prescripción de las facultades para determinar y exigir el ingreso de impuestos”* para los periodos *determinados*, peticionando la aplicación de la doctrina sentada por la CSJN, entre muchos otros, *“Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de la Municipalidad de Avellaneda”* del 30/09/2003, criterio que ha sido receptado y acatado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en las distintas sentencia que cita. Menciona fallo de la CSJN *“Ullate”* del 1/11/2011.

En subsidio, solicita la prescripción de los períodos fiscales conforme lo establecido por los artículos 157 del Código Fiscal.

Peticiona la prescripción de la multa sobre la base de las propias normas del Código Penal, específicamente el artículo 62.

Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal.

Subsidiariamente solicita que *“por imperio de las previsiones de los artículos 157 y 159 del Código Fiscal...se declaren prescriptas las potestades para imponer sanciones”*.

Luego de ello, en relación a la cuestión de fondo, se agravia de la *“impugnación de las bonificaciones y descuentos sobre la base de que no estarían comprendidas entre las previstas en el artículo 189 inc. a) del Código Fiscal”*.

Realiza un relato de la actividad desarrollada por BONAFIDE S.A.I.C para destacar que los principales canales de comercialización de la empresa son: A) Concesionarios (franquiciados), B) Supermercados, Distribuidores y mayoristas (ventas efectuadas a través del comisionista Kraft Foods Argentina S.A.), C) Bonaservice (ventas directas a empresas), D) Venta en locales propios (negocio de escasa magnitud) y E) Petroleras (estaciones de servicio).

Detalla que la fiscalización impugnó de la base imponible total país, bonificaciones y descuentos contabilizados en la cuenta N° 5102 *“Descuentos promocional de ventas”* por un monto de \$ 21.657.462,95 -año 2011- y \$ 27.853.148,57 -año 2012- (fs. 1214 y 1220), en razón de considerar que no están comprendidos dentro del artículo 189 inciso a) del Código Fiscal.

Señala que el Fisco, *“de no considerar el denominado Descuento promocional que adapta un único precio de lista a los diferentes Grupos de Precios..., implicaría pretender gravar como base imponible un único precio por producto sin tener ninguna diferenciación promocional para diferentes canales de comercialización,*

para distintos tipos de cliente dentro de cada canal, para diferentes zonas de influencia en todo el país, para diferentes tipo de consumidores finales, etc, algo que va en contra de los usos y costumbres de la comercialización de productos masivos”.

Manifiesta que el acto apelado incurre en una “*falta de motivación*”, lo que determina “*su nulidad absoluta e insanable*”, atento que “*el razonamiento de la Disposición Delegada se basa solo parcialmente en los indicios acreditados*”.

Concluye afirmando que “*tales descuentos en realidad constituían principalmente la corrección del precio de lista para llevarlo al precio del canal*”, destacando “*que algunos descuentos (descuentos por volumen, por pronto pago) eran reconocidos mediante la emisión de notas de crédito emitidas con posterioridad a la venta*”, los cuales “*no han merecido reparos por parte de ARBA*”.

En tanto que en “*los restantes casos, los descuentos eran reconocidos en la misma factura de venta, actuando como una corrección al precio de lista general*”. Sostiene que ello se ve reflejado en la documentación aportada oportunamente (muestra de fs. 1910/1930, Anexo I, Anexo IV, Anexo V y Anexo VI).

Luego se agravia de la impugnación del coeficiente unificado atribuible a la Provincia de Buenos Aires, el que asciende para 2011 a “*0,6163 -el liquidado por la Empresa fue 0,5795, y para 2012 de 0,6019 -el liquidado por la Empresa fue 0,5826*”.

En lo que tiene que ver con el coeficiente de ingresos, presenta agravios contra el ajuste vinculado al cliente consignatario “Kraft”, poniendo énfasis en destacar “*los documentos agregados a fs. 814 y 818/821 que corresponden a un detalle de las operaciones, con apertura por cliente final*”. Reproduce notas de 26 de julio (fs. 1153/1154) y 23 de junio (fs. 952/953), para concluir que la empresa “*aportó en tiempo y forma la documentación que resultó la base de la apropiación de los ingresos del canal Kraft entre las diferentes jurisdicciones, incluida la Provincia de Buenos Aires*”.

Agrega que “*el acuerdo con Kraft materializado a través de la oferta que obra a fs. 510 y siguientes, preveía tanto la emisión de las notas de venta y liquido producto..., como la provisión de información detallada de las operaciones realizadas por orden de Bonafide*”, resultando “*información...esencial para la liquidación de los Impuestos de la Empresa*”.

Manifiesta, a fin de acreditar su postura, que “*además de la información y documentación que ya obra en autos, se aportó y ofreció la siguiente prueba en la etapa de Descargo: - Copia del correo electrónico enviado por el Cr Luna al Cr. González de ARBA con fecha 23/06/2017 (Documental Nº 4). -Detalle de las operaciones efectuadas por Kraft con apertura por cliente y jurisdicción (dado su*

volumen se remitió en medio magnético). Esta información fue aportada..., pero como no fue considerada se volvió a enviar. - Se propuso la realización de una prueba informativa dirigida a Mondelez (ex Kraft) a fin de que indique si el detalle de operaciones que se acompaña en esta instancia, coincide con el que oportunamente enviara a mi mandante". Acompaña nota de la firma Mondelez relacionada al criterio utilizado para la confección de los listados de Ventas por jurisdicción.

Paso seguido se agravia del coeficiente de gastos determinado por ARBA, específicamente cuando la Administración considera como gasto computable "los conceptos consumo embalaje y consumo envases", mencionando que los mismos "se incorporan al producto terminado (café)...El producto terminado no es entonces el café en polvo listo para consumo, sino el paquete con el café, por lo tanto, ambos elementos -café y embalaje- son producto terminado, no siendo posible su separación".

En relación a la impugnación parcial de los pagos a cuenta computados, destacan que "este agravio fue parcialmente admitido (páginas 33/34 de la Disposición)" subsistiendo diferencias por \$ 208,51, por lo que "la inmaterialidad de la diferencia y el hecho de que las sumas informadas por los agentes de recaudación fueron mayores a las computadas por mi parte, justifican dejar sin efecto este aspecto de la determinación".

En virtud de la ausencia de la omisión, según su posición, solicita se revoque la multa aplicada dejando a su vez sin efecto los intereses resarcitorios.

Destacando la adhesión de los supuestos responsables solidarios a los argumentos de la empresa, impugna la responsabilidad solidaria transcribiendo los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, para luego manifestar la "inexistencia de elemento subjetivo que permita atribución de responsabilidad", adicionando "que la atribución de responsabilidad que se les formula es únicamente por haber ostentado el cargo de integrantes del Directorio en los períodos objeto del pretendido ajuste". Deja planteada la inconstitucionalidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, solicitando aplicación de la doctrina de la SCBA en fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros s/ apremio" del 2 de Julio de 2014.

Asimismo, expone -por un lado- el carácter subsidiario de la responsabilidad solidaria, por lo que "es necesario que exista en primer lugar una deuda exigible del responsable por deuda propia y luego un incumplimiento de éste último", y -por otro- la improcedencia de la solidaridad de la multa citando el fallo de la CSJN "Parafina del Plata".

Subsidiariamente, se agravia de la liquidación, haciendo saber que la exención que gozaba hasta el 31 de julio de 2008, por la fabricación de café, *“no sólo estuvo fundada en la Ley N° 11.518 (artículo 1), sino que tuvo como base el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suscripto el 12 de Agosto de 1993 y ratificado por la Provincia por la Ley 11463”*.

Citando jurisprudencia, concluye que *“estando en pleno vigor la exención consagrada a mi parte por la Ley N° 11.518, aun cuando se confirmara la tesis relativa a los planteos expresados en el acto objeto de este Descargo, igual la hipotética deuda se reduciría considerablemente conforme surge del Anexo II que se acompañara en el descargo (Documental N° 6)”*.

Peticiona que las normativas *“aludidas por el acto en crisis no coinciden con lo que el último afirma según el cuadro elaborado a partir de la Disposición Delegada N° 2425, el Informe Final de Fiscalización y la Disposición N° 3936”*. Solicita aplicación de las alícuotas que surgen de las normas invocadas.

Solicita se consideren para la compensación el saldo a favor remanente al 12/2010, que ascendía a \$ 77.902,05.

Finalmente en lo que tiene que ver con la multa, peticona se aplique el instituto del error excusable atento *“la complejidad de las normas en juego y la documentación obrante en autos..., son razón suficiente para sostener que, si existió algún error, el mismo resulta excusable y eximente de la responsabilidad penal...”*. Cita doctrina.

A su vez, solicita se lo exima del ingreso de intereses resarcitorios, ante la falta de mora culpable. Cita fallo *“IKA Renault S.A.I.C y F s/ recurso de apelación”* del 25/02/1982. Subsidiariamente peticona la reducción de la multa al mínimo legal.

Por último, solicita aplicación del protocolo adicional.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, en cuanto al planteo de nulidad opuesto, y específicamente a la falta de motivación, esgrime que *“surge de los considerandos de la disposición el sustento fáctico y legal exployado de manera tal que brindan fundamento al ajuste,... con lo cual la alegada falta de motivación no es tal”*.

Por lo expuesto, considera que no reviste asidero el planteo de nulidad traído por el apelante.

Luego, en relación al planteo de prescripción opuesto, sostiene que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirman la postura asumida por la Agencia 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 descriptas, "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 solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos". Reproduce jurisprudencia.

En el particular, poniendo de resalto que en materia de prescripción "devienen aplicable los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de esta Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones jurada anual. En virtud de ello, el período fiscal más antiguo (2011), el término de prescripción comenzó el 1° de enero de 2013, pero habiéndose notificado al domicilio fiscal la Disposición de Inicio N.º 2425/17 en fecha 19 de octubre de 2017, es decir dentro de los ciento ochenta (180) días 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 art. 161 del Código Fiscal. Luego, con la notificación al domicilio fiscal electrónico de la firma de la Disposición Delegada SEATYS N.º 3936/18 en fecha 22 de junio de 2018 (fs. 3434), que contiene la intimación de pago" operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose "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...".

En cuanto a la prescripción de la acción para la aplicación de la sanción, anticipa su improcedencia "en tanto el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario".

Conforme art. 159 del citado Código, el cómputo para el período 2012 "comenzó a correr el 1° de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición de Inicio con fecha 19 de octubre de 2017 (fs. 1377), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó la a partir de la instrucción de sumario la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del art.

161 del Código Fiscal...".

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

En lo que tiene que ver con los agravios vinculados a la cuestión de fondo, particularmente en lo referido a la impugnación de las deducciones de la base imponible por bonificaciones y descuentos por motivo de no encuadrar en las previsiones del artículo 189 inc a) del Código Fiscal, destaca que la controversia ha sido "*tratada in extenso*" por el Juez Administrativo a "*fs. 3405 y sgtes*".

En relación al planteo subsidiario con la finalidad de reducir la supuesta deuda dada la Supremacía del Pacto Federal, reproduce lo expuesto por el Juez Administrativo a fs. 3416 y vta.

Por otro lado, en cuanto al agravio direccionado con el coeficiente de los ingresos considerados en el marco del Convenio Multilateral y el criterio de asignación, aclara que "*se dictó la Disposición de Apertura a Prueba SEATYS Nº 448, que ordenó la producción de la prueba pericial contable*" y una medida para mejor proveer", reproduciendo las conclusiones obrantes a fs. 3409.

Alega que los "*Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral no han dictado aún una Resolución General Interpretativa que disponga cual es el criterio para efectuar la atribución de los ingresos o, lo que es lo mismo, qué se entiende por lugar de donde provienen los ingresos*". Cita Resoluciones donde se ha resuelto aplicar el criterio de "*lugar de entrega de las mercaderías*".

Señala que "*no hay documentación*" que acredite el listado de ventas realizadas por clientes respecto de las operaciones efectuadas a través de Kraft por los períodos 2010 y 2011 (notas de fs. 679/680, 952/953). En tanto que "*en cuanto a la nota de fs. 679/680 punto 5), lo que el contribuyente ha acompañado es un resumen de las ventas de Kraft por jurisdicción (fs 817) y ventas por Kraft por cliente (818 a 821), y en relación a la nota de fs. 952/953 punto 3) no se observa que el contribuyente haya acompañado un listado de apertura de ventas realizadas por Kraft con los domicilios de los clientes, conforme se desprende de fs. 954 a 1019*".

No obstante ello, sostiene que el criterio del contribuyente, "*lugar de proveniencia del ingreso*", "*entendido como aquella jurisdicción donde se produce el destino final de los bienes objetos de la operación, será así en tanto y en cuanto sea factible conocerlo por parte del vendedor al momento en que se concreta la venta*", lo cual no ha sido acreditado por la firma.

En relación al carácter computable otorgado por el Fisco a los montos por consumo embalaje y consumo envases, a los efectos del cálculo del coeficiente de gastos, transcribe lo expresado por el a quo a fs. 3409.

En cuanto a la solicitud de aplicación del Protocolo Adicional, argumenta que *“resultan competentes los organismos que la Ley de Convenio Multilateral creó a su respecto, de manera que es ante ellos que debe plantearse su aplicación, en la medida que concurran los presupuestos de hecho que la norma establece a tales efectos”*.

En lo que refiere al importe ajustado por pagos a cuenta de \$ 280,51, remite al detalle de los procedimientos obrantes a fs. 3397 y 3410.

En lo vinculado con la *“falta de consideración del supuesto saldo a favor generado en el período anterior al fiscalizado en estos actuados (diciembre de 2010), es dable señalar que tratándose el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de un gravamen auto-liquidado, los saldos a favor considerados por el contribuyente, no constituyen crédito fiscal a su favor hasta que la Autoridad de Aplicación determine los mismos...”* adicionando que el pretendido saldo en el periodo mencionado *“no resulta objeto de este procedimiento, razón por la cual es el contribuyente quien debió haber solicitado la devolución o acreditación de dicho saldo mediante la acción de repetición...”*

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, resalta que *“la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61 del mismo Código, 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, en razón de lo cual deviene procedente la multa impuesta”*.

Recordando que ARBA *“sostiene el criterio objetivo...de la multa, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, 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 estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados...”*

En cuanto al error excusable alegado, la rechaza ante la ausencia de concurrencia de la causal exculpatoria *“por cuanto ello no surge de autos y no se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante”*

En relación a la teoría de la personalidad de la pena, transcribiendo jurisprudencia,

destaca que *“a la luz de la autonomía del Derecho Tributario las infracciones tributarias tienen caracteres propios y... tratándose el Derecho Penal de un ordenamiento dictado para resguardar intereses totalmente disimiles a los regulados por el Código Fiscal, su aplicación sólo podría ser viable ante la exclusiva ausencia de normas específicas...”*

En lo vinculado con los intereses, esgrime que *“los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere de la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital”*. Transcribe jurisprudencia de la CSJN.

Menciona que el art. 886 del Código Civil y Comercial *“establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 del mismo Cuerpo legal que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva...”*

Finalmente, en lo que tiene que ver con los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que el instituto en materia fiscal *“reconoce su fuente en la ley (arts 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena”*.

Remarca que *“la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce... por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, determinando que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad”*

Adiciona que *“la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad...la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, (conf. Art. 24 Código Fiscal)”*.

En torno a la aplicación de la Ley de Sociedades, alega que *“la facultad de apartamiento en la legislación local, de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales (N.º 19550 y modif), encuentra fundamento constitucional válido en el art. 121 de la Constitución Nacional”*.

En lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo *“Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos*

SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia “*no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad*”.

Añade que lo expuesto se ve confirmado por precedentes de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás.

Destaca que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata convalidó “*la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones “YELL Argentina S.A. -Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/Pretensión Anulatoria” de fecha 12/07/2012.*

Por último, en cuanto al planteo de caso federal, señala que el apelante podrá ejercer el derecho “*en el momento procesal oportuno*”.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3936/18, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

Impera precisar preliminarmente, que efectuaré el tratamiento conjunto de las presentaciones efectuadas, atento las adhesiones formuladas por las personas humanas detalladas supra, al remedio procesal intentado por la firma contribuyente.

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

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y ctes.

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).

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 prescrita 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 los períodos fiscales 2011 y 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral-. Comenzando por el período fiscal 2011, cabe advertir que la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 29 de junio de 2012 (Art. 2 de la Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011). Inicia así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 29 de junio de 2017. En cambio, para el período 2012, la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 28 de junio de 2013 (Resolución General C.A.C.M. N° 07/12), iniciándose el cómputo prescriptivo que hubiese vencido el 28 de junio de 2018.

Sin embargo, según constancias de fs. 1280/1285, con fecha 31 de julio de 2016, 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 2541 del Código Civil y Comercial de la Nación (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994) *“...El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados para el período 2011, poco más de superado 4 años de la prescripción, el 31 de julio de 2016 se suspende hasta el mes de enero de 2017, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 29 de diciembre de 2017.

Como vemos, previo a ello y en término útil, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción. La notificación del acto ahora apelado se produce a posteriori, recién en el mes de junio de 2018, conforme las constancias de fojas 3433/3434, mientras los recursos se interponen en el mes de julio de ese mismo año.

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 2011, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar, debe prosperar; lo que así Voto.

En cambio, para el período 2012, transcurridos poco más de 3 años de la prescripción, el 31/07/2016 se suspende hasta el 31/01/2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 28 de diciembre de 2018.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición ahora apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada los días 19 y 22 de junio de 2018, conforme surge de las citadas constancias de fs. 3433/3434 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto el 12 de julio de 2018 (obrantes a fs. 3448, 3436/3447 y 3593/3594).

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

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

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2012, no puede prosperar; lo que así

Voto.

Ahora bien, con relación a las facultades sancionatorias, rigen los artículos 157 y 159 del Código Fiscal. En tal sentido el plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2012 y 1° de enero de 2013, finalizando el 1° de enero de 2017 y 1° de enero de 2018, respectivamente.

Como vemos, al igual que la acción para determinar de oficio el tributo, se produce la prescripción de la acción fiscal represiva en relación al período fiscal 2011.

Para el período 2012, en pos de resolverse la cuestión, debe tenerse en cuenta que conforme el citado artículo 161 del Código Fiscal, el plazo de la prescripción se suspenderá por 120 días, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación y sumarial, cuando se trate de los períodos próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción (art. 161 in fine del Código citado, texto según Ley N° 14.044). De tal manera, habiéndose notificado la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 2425/17, entre los días 2 y 19 de octubre de 2017 (vide fs. 1363/1370 y 1377/1378) dentro del plazo que fija la norma citada, ha operado la causal de suspensión para el período 2012.

Cabe destacar que el mencionado plazo de 120 días ha de considerarse como hábiles administrativos, al no surgir expresamente de la norma si son corridos o no, todo ello de acuerdo a lo expresamente dispuesto por el artículo 3° del Código Fiscal.

Asimismo, continuando con el conteo de los plazos prescriptivos, advierto que la sanción de la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3936/2018, de fecha 18 de junio de 2018, vuelve a extender la suspensión en curso, hasta los 90 días posteriores al Pronunciamiento de este Cuerpo. Consecuentemente, corresponde rechazar la prescripción de la acción fiscal sancionatoria respecto del período fiscal 2012; lo que así Voto.

No pierdo de vista el reciente precedente de la Corte Suprema donde se ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”). Pero, tal como sostuve en autos “ADDECO ARGENTINA S.A.” (Sentencia de Sala I, con fecha 05/05/2023, Registro N° 2442), adelanto que bajo estas normas no se encuentra prescripta la facultad sancionatoria fiscal.

En un verdadero espiral interpretativo, entiende el Alto Tribunal que las infracciones

y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: *“La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”*.

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de Inicio del Procedimiento Sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b) a e).

En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que no puede prosperar la defensa de prescripción intentada bajo la aplicación de este Código, lo que así voto.

2) Sentado ello, corresponde abordar la procedencia del planteo de nulidad efectuado por la parte, basado -exclusivamente- en la ausencia de motivación.

En lo que refiere al argumento de nulidad alegado por la parte agraviada, contemplo

que analizado el acto atacado, puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la decisión adoptada (particularmente fs. 3395 vta/3396). Asimismo, se puede observar que ha dado respuesta a cada uno de los argumentos vertidos por la firma en su descargo (ver fs 3399vta/3419vta).

De este modo, contrariamente a lo sostenido por la parte, considero que la disposición apelada ha fundamentado su postura, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso, siendo necesario hacer notar, además, que el recurrente no ignora en qué consiste la misma, ni bien se repara en los argumentos que vierte, los cuales trasuntan un verdadero y acabado conocimiento.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado 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-II-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. doctr. 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 por cuanto 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; e.o.) ..."* (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).

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 administrativo 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 autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150, entre muchas otras).

En razón de lo expuesto, corresponde descartar la nulidad articulada, lo que así declaro.

3) Sentado lo anterior, corresponde ingresar con el examen de la controversia de fondo en autos, a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso.

Lo primero a advertir es que este Cuerpo ha tenido reciente oportunidad de expresarse sobre la situación fiscal de la contribuyente de marras (Sentencia del 5 de marzo de 2025, Registro 3615 de esta misma Sala), en relaciones a cuestiones muy similares a las que aquí se plantean, por lo que se resolverá en las presentes de manera análoga, en tanto las circunstancias de hecho y prueba aquí reunidas resulten coincidentes.

Considero necesario señalar además -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 expuso la Agencia a fs. 3397, fueron: “a) *Declaración de ingresos en defecto atento haber deducido importes de descuentos que no se corresponden con los conceptos establecidos en el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal, b) Erróneo cálculo del coeficiente unificado por incorrecta determinación de los coeficientes de ingresos y gastos y c) Pagos a cuenta declarados en exceso*”.

Siendo así, es de advertir que en el recurso de apelación interpuesto, los agravios vertidos giran exclusivamente, en torno a la improcedencia fiscal respecto: A.- Deducción de la base imponible. B.- Convenio Multilateral. C.- Multa (periodo 2012) e Intereses. D.- Responsabilidad solidaria. En el orden mencionado, procederé a su tratamiento.

A.- En lo que tiene que ver con el punto, debo anticipar que los agravios de la parte están direccionados a la impugnación fiscal realizada por ARBA sobre “*los ingresos consignados en la cuenta del mayor contable 5102 Descuento Promocional por Ventas*”, a partir de que “*el contribuyente no justificó con documentación fehaciente*” que los mismos puedan ser deducibles “*a la luz de lo normado por el inciso a) del artículo 189 del Código Fiscal*”, por lo que determinó que “*tales ingresos*” sean integrantes “*de la Base Imponible del impuesto de tratas*”.

Para comenzar el análisis, resulta conveniente recordar que la cuestión se encuentra reglada de manera directa por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal: “*En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones,*

bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida....”.

A dicho artículo es pertinente cotejarlo con el 220 del citado Código: “Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras deducciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican” (el subrayado es propio).

Es claro entonces que el legislador ha diseñado en este punto un esquema de deducción de la base del tributo que no abarca cualquier devolución, bonificación o descuento, sino aquellos que cumplen cuatro requisitos: a) que sean efectivamente acordados (debidamente documentados y registrados); b) que encuentren fundamento en la época de pago, en el volumen de ventas, u otros conceptos similares; c) que resulten generalmente admitidos según los usos y costumbres y d) que se correspondan al período fiscal que se liquida.

Tal interpretación deviene sin dudas razonable, toda vez que, de querer permitir la deducción de todo descuento o bonificación, la redacción de la norma hubiera sido mucho más sencilla.

Paralelamente, deben recordarse las características principales del impuesto con el que tratamos, dirigido a gravar los ingresos brutos y no a la renta o las utilidades, descartando el descuento de cualquier costo o gasto de explotación como principio general.

Y es por ello que el legislador exige para la procedencia de la deducción una faz subjetiva, vinculada a la intencionalidad del contribuyente al aplicar la bonificación: “...el primer aspecto a dilucidar se vincula con establecer si los descuentos responden a una efectiva rebaja del precio motivado en “época de pago o volumen de venta”. Entendiendo que la mención “época de pago” se refiere al tipo de descuento orientado a obtener la cancelación del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido y por “volumen de venta”, al incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto o de líneas de productos...Por otra parte he de advertir que cuando la norma alude a “conceptos similares” refiere necesaria y estrictamente a los conceptos definidos con anterioridad. Aun admitiendo que la norma, pareciera insertar un “gris” a la situación cuando, respecto de estos, enuncia: “generalmente admitidos según los usos y costumbres”. En resumen, las deducciones admitidas por la norma son aquellas que exclusivamente dan como resultado un verdadero ajuste en el precio convenido por las partes para una determinada operación comercial, ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. (En igual sentido “CIBEL S.A.” del

21/12/2010 de la Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES" del 09/05/2014 Sala III; "DEUTZ AGCO MOTORES SA" del 09/09/2014 de la Sala I; entre otros)... (Sala III en autos "RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A, Sentencia del 12 de octubre de 2017, registro 3889 y en autos "NOVARTIS ARGENTINA S.A.", Sentencia del 9 de mayo de 2017, registro 3738).

Un elemento a valorar, a esta altura, es cuando la apelante sostiene, que el Fisco *"impugnó de la base imponible total país las bonificaciones y descuentos contabilizadas en la cuenta N° 5102 por un monto de... \$ 27.853.148,57 -año 2012- conforme surge de los papeles de trabajo que corren fs. 1214 y 1220 (entre otros (fs. 1301)", con el argumento que dichas "bonificaciones y descuentos no condicen con lo dispuesto por el artículo 189 inc. a) del Código Fiscal".*

Sin perjuicio de caer en reiteraciones, el criterio fiscal para justificar el ajuste se basa en que las deducciones de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, denominadas "Descuento Promocional por Ventas" obrantes en la "Cuenta de ingresos del mayor contable N° 5102 (cfr manifiesta la propia Administración en los Considerandos del Acto a fs. 3395 vta), no se ajustan a lo dispuesto por el citado artículo 189 inciso a) del Código Fiscal.

Ahora bien, cabe mencionar que inicialmente, producto del descargo presentado por la empresa (fs. 1401 y ss.) y de la prueba acompañada y ofrecida, ARBA procedió al dictado de la Disposición de Apertura a Prueba SEATYS N° 448 de fecha 29 de enero de 2018 (obrante a fs. 3275/3278), teniendo presente la prueba documental acompañada y ordenando la producción de la pericial contable (rechazando la informativa). La inspección actuante *"analizó la prueba documental aportada y la prueba pericial contable producida, efectuando los procedimientos de auditoria necesarios, tal como se refleja en el papel de trabajo de fs. 3301/3308 y en el Informe Ampliatorio del fiscalizador, obrante a fs. 3339/3341".*

En tanto que al momento de responder los agravios vertidos en el descargo, la fiscalización manifiesta que *"si bien la cuenta contable se denomina descuento promocional, la misma indica precios diferenciales por canal, no aportando documentación soporte (acuerdos comerciales) a fin de sustentar sus dichos como incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto específico o de líneas de productos".* Ello así, reproduciendo lo expuesto por el contribuyente en nota de fs. 1043/1045, cuando sostiene que *"la cuenta contable 5102 no debe entenderse como un descuento otorgado al cliente, sino que solo es el medio por el cual el sistema permite realizar la corrección del precio de lista para llevarlo al precio canal...".* A partir de esto, se procede a ratificar el ajuste (fs. 3406).

En contrapartida, la parte sostiene -e insiste- que las bonificaciones y/o descuentos

a sus clientes “...era otorgado sobre los precios facturados en forma directa -venta a concesionarios, bonaservice, petroleras-, y constituyó una política comercial uniforme seguida en los años 2011 y 2012”, los cuales “se reconocían al momento de efectuar la venta y se computaban en el mismo documento respaldatorio de la venta (facturas)”, en la documental detallada junto al descargo Anexo I, IV, V y VI.

Así, descripta la norma y desarrolladas ambas posturas, considero que la decisión a tomarse estará vinculada a las probanzas producidas en autos a fin de discernir los conceptos por los cuales BONAFIDE S.A.I.C realiza las acciones comerciales con sus concesionarios, bonaservice y petroleras y, consecuentemente, establecer si se dan las condiciones que establece el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal para deducir de la base imponible las sumas correspondientes a bonificaciones y/o descuentos.

Resulta importante advertir que los importes (de las bonificaciones y/o descuentos) de los cuales se agravia la parte son aquellos que surgen de las operaciones existentes, producto de la relación comercial con sus concesionarios, bonaservice y petroleras, lo que no ha sido objetado por la Administración.

En ese sentido, entiendo pertinente destacar, a los fines de la resolución de la controversia planteada, una porción de la prueba documental acompañada al descargo, individualizada en los puntos Anexo I (“Detalle de descuentos” Cd magnético), Documental 3) (“Muestra de facturas”), Anexo IV (“Mayores Contables” en Cd magnético), Anexo V (“Evolución de la lista de precios” en Cd magnético,) y Anexo VI (evolución de los descuentos por grupo de productos” en Cd magnético), obrante a fs 1445 (4 Cd magnéticos) y fs. 1756/2027 de las presentes actuaciones.

De allí, lo que surge -específicamente- conducente para adoptar una decisión que resuelva la disputa son: - a) Anexo I “Detalle de descuentos” período fiscal 2012 (Cd magnético de fs. 1445); b) copias de facturas donde constan los descuentos otorgados a determinados clientes emitidas en distintos meses de 2012 con certificación debidamente legalizada, siendo efectuadas por BONAFIDE SAIC en una columna denominada “Desc Prom” (obranse fs. 1756/2027); c) Mayores contables de la cuenta 5102 por el período 2012.

Del análisis pertinente sobre la conciliación de la documentación mencionada, y contrariamente a lo que sostiene el Fisco, entiendo que conceptos mencionados cumplen y quedan encuadrados dentro de lo dispuesto por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal, resultando acreditada la postura de la parte con documental apta e idónea.

Sostengo lo expuesto, a partir de apreciar que las copias de las facturas certificadas

emitidas y acompañadas por el contribuyente sobre los distintos meses del año 2012 (obrantes a fs. 1756/2027), que conllevan el concepto “Desc Prom”, cumplen con el ordenamiento legal y deben ser consideradas a la hora de la deducción de la base imponible (con excepción del cliente FARMCITY S.A. de fs 1877, que corresponde al año 2017 ajeno a la presente fiscalización).

Ratifica la decisión, uno de los motivos de rechazo manifestado por la Administración en el Acto, el cual -a las claras- no resulta razonable, consistente en no hacer lugar al planteo de la parte *“por cuanto no se acreditó con documentación fehaciente que los descuentos, bonificaciones a menor precio se otorgaron por volumen de venta o por época de pago”* (fs. 3406).

En razón de los argumentos mencionados, y en base a la extensa prueba documental compulsada y descripta precedentemente (fs. 1756/2027), entiendo que de acuerdo con la práctica comercial existente entre BONAFIDE SAIC y los concesionarios, bonaservice y petroleras, lo cual no ha sido controvertido por el Fisco, resulta a las claras la existencia de bonificaciones y/o descuentos en las operaciones comerciales entre las partes, vinculadas a volumen de ventas y por lo tanto deducibles de la base imponible.

Todo lo expuesto me impide coincidir con el criterio fiscal, que considera que la totalidad de la prueba documental adjuntada al descargo no cumple con el inciso a) del artículo 189 del Código Fiscal.

Entiendo que el Fisco basa su ajuste en una parcialidad arbitraria en cuanto a la valoración de la documentación recientemente señalada, en tanto, tal como expuse anteriormente, resultan individualizados en la documentación acompañada por la firma oportunamente los clientes con los cuales lleva a cabo operaciones que, a mi entender, se refieren a conceptos deducibles de la base imponible del gravamen.

Consecuentemente, contrariando el criterio fiscal, entiendo que no existe fundamento suficiente para impugnar la procedencia de las deducciones realizadas con los clientes referenciados (excepto Farmacity S.A. de fs. 1877) durante el año 2012, por el concepto individualizado en las facturas de fs. 1756/2027 como “Desc Prom”; ello al reunirse en el caso los requisitos legales vigentes para su detracción de la base imponible del tributo.

Corresponderá en consecuencia, proceder a la pertinente reliquidación de lo determinado, lo que así declaro.

B.- En primer lugar, cabe dejar sentado que el ajuste de la Administración sobre el coeficiente unificado declarado por la empresa, ha sido realizado tanto sobre el coeficiente de ingresos como así también sobre el de gastos.

Comenzando con lo vinculado con el coeficiente de ingresos, observo que inicialmente la fiscalización destacó -específicamente- en relación a aquellos que provenían *“por ventas en locales propios y ventas a franquiciados, el contribuyente manifestó que asignó los ingresos por ventas a la jurisdicción en el que se realizaron las mismas (fs. 488)”*, por lo que analizando *“las facturas de ventas, notas de créditos, remitos, titularidad de inmuebles, contratos de locación y respuestas a circularizaciones efectuadas a clientes franquiciados”*... determinó que no surgen observaciones.

No obstante ello, en lo referido a *“los ingresos obtenidos por ventas efectuadas a través del comisionista Kraft”* a partir de *“que el contribuyente no aportó la documentación necesaria para justificar la distribución de ingresos informada..., la fiscalización consideró que la mercadería vendida al consignatario era retirada del depósito de Bonafide SAIC ubicado en la provincia de Buenos Aires, por lo que dichas ventas en consignación se asignaron a provincia de Buenos Aires”*

Al momento de presentar el descargo, la empresa, focalizando su queja exclusivamente a las ventas con Kraft (comisionista), sostiene haber *“cumplido con los requerimientos efectuados por la fiscalización ..., relativas a los ingresos obtenidos por las ventas efectuadas por Kraft,...que corresponden a detalles de operaciones con aperturas de clientes, y Actas de Comprobación...”*.

Producto de la medida para mejor proveer dictada en la etapa anterior, la fiscalización determinó que *“en la documentación aportada en autos que corre a fs.... 2344/2568 los listados adjuntos con el detalle de las facturas emitidas por la distribuidora Kraft (actualmente Moldenez) indicando la jurisdicción atribuida. Dicho listado adolece de documentación respaldatoria, ni siquiera se aporta a modo de ejemplo, un mes a fin de efectuar la auditoria requerida por la agraviada”,* concluyendo que *“el contribuyente no aporta ni ofrece medio probatorio que desvirtúe el criterio de atribución de los ingresos relacionados con la intermediación de Kraft S.A. empleado por este Fisco Provincial”*.

En su recurso de apelación, insiste con el asunto mencionando que *“la documentación respaldatoria...existe y está acreditado el destino de los bienes vendidos por Bonafide por este canal de comercialización, en suma, la atribución del ingreso al domicilio de los adquirentes era la que correspondía según la normativa del Convenio Multilateral, y por ende fue a dicho domicilio donde mi parte correctamente asignó sus ingresos”*.

Ahora bien, arribada la cuestión a esta instancia, resulta pertinente comenzar por destacar el criterio fijado por el Organismo Especializado, Comisión Arbitral,

encargado de resolver este tipo de problemáticas, lo cual deviene absolutamente aplicable como criterio interpretativo, consistente en *“esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué 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 consecuencia, la provincia de Buenos Aires deberá readecuar su determinación atribuyendo los ingresos de las ventas de la empresa a las jurisdicciones de destino de los bienes que comercializa, en tanto la firma tenga conocimiento del mismo”* (C.A. N° 4/2018, entre otras).

Sentado el criterio, y a los fines de resolver la controversia planteada, resulta indispensable proceder a examinar la extensa prueba documental obrante a las presentes actuaciones, vinculada con el asunto, individualizada en el Punto 5) “Comprobantes de venta y líquido producto 2011” “Listado resumen de ventas por jurisdicción 2011”, “Listado detallado de ventas por jurisdicción 2011” y “Nota enviada por Kraft (hoy Mondelez)”, del descargo (fs. 2239/2335, 2340/2343, 2344/2568 y 2569/2572).

En esa dirección, entiendo relevante resaltar y valorar para el desenlace de la controversia, específicamente lo siguiente; - Resumen de ventas emitido por el apoderado de Mondelez Argentina S.A. (Kraft) (certificado y legalizado por escribano público) efectuadas durante todo el periodo fiscal 2011, por cada jurisdicción del país, y por cuenta y orden de BONAFIDE SAIC (fs 2340/2343); - Detalle de ventas emitido por el apoderado de Mondelez Argentina S.A, efectuadas por Kraft por cuenta y orden de Bonafide SAIC durante todo el período 2011” (fs. 2344/2568); - Nota enviada por el apoderado de Kraft (hoy Mondelez) (fs. 2569/2572).

Concretamente, en dicha documentación destacada (que acercara la parte en la etapa anterior), informada por el comisionista Kraft, se permite vincular -con detalle- las ventas efectuadas “por cuenta y orden” de Bonafide con aquellos clientes finales adquirentes de la mercadería en las distintas jurisdicciones del país durante todo el periodo 2011, período base para el armado del coeficiente unificado del período fiscalizado 2012.

Por lo tanto, a diferencia de lo resuelto en el antecedente referenciado y contrariamente a lo expuesto por la Administración en la etapa anterior, la documentación traída por la parte resulta apta e idónea para justificar su posición.

En virtud de lo expuesto, y de la validez asignable a la prueba acompañada referida al presente asunto, particularmente al detalle de ventas informado por Kraft (fs. 2344/2568) corresponde ordenar a la Administración a que proceda a realizar una nueva liquidación del coeficiente de ingresos por el período mencionado, a partir de considerar la documentación recientemente detallada.

Por otro lado, en lo que refiere al coeficiente de gastos, se advierte que la controversia se suscita exclusivamente en relación a la computabilidad -o no- de los gastos por “consumo embalaje” y por “consumo envases”.

La parte comienza por señalar *“que no todo gasto es computable”*, adicionando que *“más allá de la expresa enumeración del artículo 3 del Convenio Multilateral, la distinción encuentra fundamento en el hecho de que ciertos conceptos no constituyen indicio adecuado para medir el nivel de actividad del contribuyente (R.G C.A. Nº 5/2017)”*.

Afirma que *“los envases y embalajes que... adquiere se incorporan al producto terminado (café) por cuanto siendo que en su mayor parte el producto se vende envasado, dichos elementos resultan inescindibles del café una vez que en el proceso productivo se integran”*. Señala que acompañó documentación oportunamente en el Descargo (Anexo VII, Documentales Nº 14 y 15).

En contrapartida, la Administración sostiene que cuando la ley refiere a gastos no computables *“se trata de gastos que no otorgan pautas válidas para medir el ejercicio efectivo de la actividad gravada desarrollada por un contribuyente en una determinada jurisdicción”*, exponiendo -en primer orden- *“que los gastos por embalajes y envases no encuadran como gasto propio del costo de la mercadería vendida dado que no complementa ni integra el bien producido ya que se incorporan a fin de facilitar su manipuleo o comercialización”* para, luego de la apertura a prueba en la etapa anterior, manifestar, con apoyo en Resolución de la Comisión Arbitral y jurisprudencia del Tribunal, *“la falta de coincidencia entre las fuentes verificadas, no habiendo justificado el contribuyente que los gastos incluidos en los rubros “consumo embalaje” y “consumo envases” se corresponden con materia prima agregada a un proceso productivo”*, ratificando el criterio inicial.

Ahora bien, en primer lugar, entiendo pertinente reproducir el artículo 3º de la Ley de Convenio Multilateral, que dispone: *“Los gastos a que se refiere el artículo 2º, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad. Así se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etcétera. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las*

ganancias. No se computarán como gastos: a) el costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado; b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización; c) Los gastos de propaganda y publicidad; d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etcétera); e) Los intereses; f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1%) de la utilidad del balance comercial".

Expuesta la normativa, cabe destacar ahora que varias han sido las resoluciones que la Comisión Arbitral, Organismo especializado del Convenio Multilateral, ha dictado en cuanto al concepto de gastos computables y no computables en el armado del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral.

Que vale traer a colación la Resolución de la Comisión Arbitral Nro 45/09 "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Buenos Aires", en la que frente al supuesto de establecer si a los fines de la confección del coeficiente de gastos, debían ser considerados los gastos denominados "fuel oil de producción propia" y "materiales químicos, materiales de reparación, mantenimiento y materiales varios", la Comisión señaló: "Que el Convenio Multilateral consideró no computables aquellos gastos que no significan una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero, y así enumera como tal, entre otros, al costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue al producto terminado" (el subrayado es propio).

De este modo, el Organismo Interjurisdiccional se dedica a establecer si los gastos que motivan la controversia cumplen los requisitos que la norma exige para ser encuadrados como gastos no computables, concluyendo que los productos que se incorporan al producto terminado y son adquiridos a terceros, deben ser considerados como no computable, y ello así en la medida que representan gastos que no dan cuenta de una actividad específica del sujeto, sino que lo son de un tercero.

Que relacionando lo expresado con la controversia que aquí se discute, y conforme he dado cuenta precedentemente, advierto que en este particular supuesto y dada la naturaleza de los productos que la firma elabora (café, chocolates, lácteos), cierto es

que los mismos no pueden ser comercializados sin estar recubiertos. Ello no obedece sólo a razones de manipulación, son justificados motivos que radican en la higiene de los artículos (comestibles) aquí involucrados.

De este modo, entiendo que para el caso que nos ocupa, los gastos por consumo de envases y embalajes se encuentran incluidos dentro del supuesto que contempla el artículo 3 inc. a) del Convenio Multilateral, ratificando así la postura contable de la firma, quien los expone dentro del Costo de Venta de los productos.

Sentado el criterio, entiendo pertinente remarcar que el motivo de dichos gastos - objeto de controversia- resulta únicamente acreditado con la documentación respaldatoria pertinente en aquellas operaciones donde constan las facturas de compras efectuadas por Bonafide SAIC, durante el período 2011 (no prescripto) para el armado del coeficiente de gastos 2012, expedidas por los vendedores "Imprefin S.A." CUIT 30-70728543-1, "Seven Plast Sociedad Anónima" CUIT 30-59275125-5, "Sipack S.A." CUIT 33-70714207-9, Celomat S.A CUIT 30-56168969-1, "Talleres Graficos Cilento S.R.L. CUIT 30-51918880-1, "Establecimiento Gráfico Impresores S.A." CUIT 30-50043961-7, obrantes a fs 3120/3262 debidamente certificadas y legalizadas.

En virtud de lo expuesto, concluyo que la Autoridad de Aplicación deberá practicar liquidación considerando como no computable a los efectos del armado del coeficiente del Convenio Multilateral, aquellos gastos por consumo envases y consumo embalaje, de conformidad con la documentación que acredita ello (del período 2011 para el armado del coeficiente de gastos 2012) que surge de fojas fs. 3120/3262, lo que así declaro.

Por otro lado, en lo vinculado a "*la impugnación parcial de los pagos a cuenta computados*" por la suma de \$ 280,51, cabe anticipar su confirmación, en lo correspondiente al período no prescripto (2012).

Ello así, a partir de observar la falta de crítica concreta y razonada llevada a cabo en esta instancia por el apelante contra la subsistencia -mínima- del ajuste, destacando a su vez la rectificación de las impugnaciones iniciales a partir de la valoración de la prueba producida en la etapa anterior, acrecentándose en el Acto determinativo final las sumas consideradas como retenidas y percibidas a favor de BONAFIDE SAIC, conforme surge de la confrontación entre los nuevos Formularios R-222 de fs 3382/3387, con los iniciales obrantes a fs. 1253/1257.

Por último, la firma se agravia de haberse soslayado su carácter de sujeto exento a la luz de las Leyes 11490 y 11518 y el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento, así como de deficiente fundamento legal en las alícuotas aplicadas,

tanto en actas como en la Disposición apelada.

Sobre el primero de los ítems, corresponde recordar que la propia Comisión Federal de Impuestos, en su Resolución General Interpretativa de su Comité Ejecutivo n° 35 del 23 de octubre de 2014, ha dispuesto con alcance general que se encuentra prorrogado el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires a través del Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993 y que los actos cumplidos en consecuencia del ejercicio del poder de imposición local y que se refieran a los compromisos contemplados en el artículo 1° pueden ser modificados por parte de la Provincia de Buenos Aires mientras se encuentre vigente la prórroga de los mismos.

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

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

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

En cuanto a la errónea cita legal denunciada, observando que no ha existido cuestión alicuotaria alguna como motivo de ajuste, coincidiendo en autos la aplicada por la firma y por el Fisco, cabe concluir que se trata de un mero error material, susceptible de corrección en cualquier instancia del procedimiento, que no ha causado alteración alguna en la situación fiscal de la apelante.

Consecuentemente, corresponde rechazar los dos agravios traídos, lo que así

declaro.

Finalmente, en lo atinente al punto introducido por el cual se requiere la compensación de los saldos a su favor acumulados al 31/12/2010 (posición 12) con aquellas diferencias exigidas en autos por el Fisco, debo señalar que tal planteo resulta extemporáneo por prematuro. En efecto, cabe recordar que ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia, una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva (artículo 102 del CF), en tanto no existan actuaciones administrativas en cuyo marco se hayan impugnado tales saldos y período fiscal, o tratado la repetición de los mismos, debiéndose estar en tal caso, a las resultas de aquellas.

C.- En lo atinente a la sanción aplicada, consistente en una multa equivalente al 15% del impuesto dejado de ingresar (artículo 7° del acto apelado), únicamente respecto al período fiscal 2012, 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.

No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. 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" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G."). Y este sentido, comparto lo sostenido por la Sala II de este Cuerpo en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...."*.

Por el contrario, 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. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

En cuanto a los intereses aplicados se advierte que el Código Fiscal ha establecido

los resarcitorios en su artículo 96, que establece: “*La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual...*”. De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se “...devengará sin necesidad de interpelación alguna...”. La Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “*Citibank N.A. c/ D.G.I*” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: “...Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo. 1º de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros) que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciados han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya

naturaleza es ajena a la de las normas represivas...”.

En virtud de lo expuesto, deben confirmarse los intereses de ley, aunque obviamente solo han de aplicarse sobre los importes aquí confirmados, lo que así se declara.

D.- Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron la administración de la empresa por mandato legal y 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 TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada 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 (Estados Contables y Actas de Directorio y Asamblea). 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 las Sres. Martin Hernán Castro, Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, por las obligaciones devengadas durante sus respectivos mandatos societarios.

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. Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, 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. Martín Hernán Castro. Para ello, basta con observar, por un lado, las Actas de Directorio Nro 2035 y 2049 de fs. 108/110 y, por otro, los datos relevantes que resultan ser la suscripción de las copias de las Memoria y Estados Contables finalizados al 31/12/2012 (fs. 148/184) por parte del Sr. Castro, en ejercicio concreto de su cargo, con descripción de sus pasivos tributarios, 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. Martín Hernán Castro por el período fiscal 2012, en el que se desarrolla su mandato societario.

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).

En materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), en cambio, asumo 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.

Por lo demás, en cuanto a la invocación del Art. 29 del Convenio Multilateral que efectúa la parte accionante, así como a la reserva de Caso Federal realizada, entiendo que las mismas devienen extemporáneas por prematuras, en tanto ambas podrán evaluarse y eventualmente hacerse efectivas, en instancias posteriores del procedimiento de marras.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto fs. 3448/3481 por el Sr. Leandro Martín Stralci, en representación de BONAFIDE S.A.I.C, al cual adhieren (fs. 3436/3594), los Sres. Martín Hernán Castro, Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3936, en fecha 18 de junio de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el mismo, en lo que refiere al período fiscal 2011. 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 3A) y 3B) del presente Pronunciamiento. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 8º a los Sres. Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt y solo respecto del pago de la sanción aplicada, respecto de Sr. Martín Hernán Castro. 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 N° 3936, en fecha 18 de junio de 2018 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Ahora bien, ante la defensa de prescripción opuesta contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas a los períodos fiscales 2011 y 2012, 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).

Por su parte, en relación con la prescripción planteada contra las facultades del Fisco para aplicar sanción por el año 2012, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto

general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, corresponde señalar que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido en el Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: "*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*". Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos (omisión tributaria; Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual.

Cabe destacar previamente que, sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1° y 2° del Art. 159 del código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito de omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal); y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

Ello, por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs. del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr, para el período fiscal bajo estudio (2012), 29 de junio del año 2013 (ya que el vencimiento previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada determinativa se produjo el 28 de junio de 2013,

según Resolución General C.A.C.M. N° 07/12), y venció a las 24 Hs. del día 28 de junio de 2015, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde hacer lugar al planteo incoado, declarar la prescripción de las facultades de Fisco para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2012, dejar sin efecto la referida sanción y la responsabilidad solidaria extendida para su pago y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Respecto al tratamiento de los agravios vinculados al 1) pedido de nulidad, 2) procedencia de las bonificaciones y descuentos deducidos por la contribuyente, 3) ajuste del coeficiente de ingresos y gastos, 4) impugnación de los pagos a cuenta computados por la firma, 5) el carácter de la firma como sujeto exento según las Leyes 11490 y 11518 y el Pacto Federal para el Empleo la Producción y el Crecimiento, 6) la deficiente fundamentación legal de las alícuotas aplicadas, 7) saldo a favor, y 8) aplicación de intereses resarcitorios, adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal Instructor en su voto, 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

Nº4425), 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 Nº 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 fojas 3448/3481 por el Sr. Leandro Martín Stralci, en representación de BONAFIDE S.A.I.C, al cual adhieren (fs. 3436/3594), los Sres. Martín Hernán Castro, Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3936, en fecha 18 de junio de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar el impuesto y perseguir su cobro por el período fiscal 2011. 3º) Declarar la

prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por Omisión, dispuesta en el artículo 7º de la disposición en crisis. **4º)** Ordenar a la Autoridad Fiscal a 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. **5º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 8º del acto recurrido. **6º)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancuñil: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, adhiero al voto del Sr Vocal Instructor , Carlos Ángel Carballal dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto fs. 3448/3481 por el Sr. Leandro Martín Stralci, en representación de BONAFIDE S.A.I.C, al cual adhieren (fs. 3436/3594), los Sres. Martín Hernán Castro, Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt, todos con el patrocinio del Cr. Juan Carlos Ismirlian, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3936, en fecha 18 de junio de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones perseguidas, así como para aplicar la sanción dispuesta en el mismo, en lo que refiere al período fiscal 2011. **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 3A) y 3B) del presente Pronunciamiento. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 8º a los Sres. Carlos Facundo Velasco, Armando Antonio Bofill Velarde y Gonzalo Matías Bofill Schmidt y solo respecto del pago de la sanción aplicada, respecto de Sr. Martín Hernán Castro. **5º)** 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°2360-234880/15 "BONAFIDE SAIC"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-32406418-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° 3751 .-