



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 2360-414728/2012 -- “ATANOR S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-414728, año 2012, caratulado “ATANOR S.A.”.

Y RESULTANDO: Que se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1543), en virtud de los recursos de apelación presentados a fojas 1/2 del alcance N°5 -que corre como fojas 1494-, 1501/1514 y 1/14 del alcance N°6 –agregado a fojas 1539- por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de ATANOR SA, del Sr. Jorge Julio Domínguez y como patrocinante del Sr. Miguel Ángel González y a fojas 2/4 del alcance N°7 –que corre como fojas 1541- por la Dra. María Soledad del Olmo, en calidad de apoderada del señor Dennis Ray Albaugh, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5224 dictada con fecha 23 de septiembre de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (obrante a fojas 1456/1482) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, durante los períodos fiscales 2010 (agosto a diciembre) y 2011 (enero a julio), por el ejercicio de las actividades verificadas: “Fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario” (Código NAIIB 242100); “Elaboración de azúcar” (Código NAIIB 154200); “Fabricación de resinas sintéticas” (Código NAIIB 241301); “Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura” (Código NAIIB 512111); “Venta al por mayor de sustancias químicas industriales” (Código NAIIB 514931); “Venta al por mayor de productos químicos derivados del petróleo” (Código NAIIB 514933); “Servicios de créditos para financiar otras

actividades económicas” (Código NAIIB 659810); “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.” (Código NAIIB 659990); “Fabricación de productos químicos n.c.p.” (Código NAIIB 242900); “Venta al por mayor de mercancías n.c.p.” (Código NAIIB 519000); “Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos” (Código NAIIB 242310); “Destilación de alcohol etílico” (Código NAIIB 155110); “Venta al por mayor de aceites, azúcar, café, té, yerba mate elaborada y otras infusiones, especias, condimentos y productos de molinería” (Código NAIIB 512270); “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900), “Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial” (Código NAIIB 741400) y “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” (Código NAIIB 701090), estableciéndose en el art. 3° que las diferencias a favor del Fisco ascienden a la suma de pesos tres millones ochocientos cincuenta y cinco mil setenta y cinco con sesenta centavos (\$ 3.855.075,60), con más los accesorios previstos en el art. 96 del Código Fiscal T.O. 2011. En su art. 4° se establecen saldos a favor del contribuyente por la suma de pesos dos millones trescientos noventa y nueve mil setecientos veintitrés con cincuenta centavos (\$ 2.399.723,50), por los meses 12/2010, 01/2011, 02/2011 y 03/2011. Por su parte, en el art. 5° se aplica una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, conforme art. 61 del Código antes citado. Por último, se dispone que atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios los Sres. Miguel Ángel González, Dennis Ray Albaugh y Jorge Julio Domínguez (artículo 6°).

A fojas 1546 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta Nominación a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerós, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal.

A fojas 1552/1555 esta Sala II dicta sentencia con fecha 4 de junio de 2019 (Registro N°2794) por la que se declara la extemporaneidad de las presentaciones incoadas por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de la firma ATANOR S.A. y por la Dra. María Soledad Del Olmo en representación de Dennis Ray Albaugh y firme a su respecto, el acto apelado.

A fs. 1561, se ordena correr traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal, constando a fojas 1564/1572 el escrito de contestación.

A fojas 1575 se hace lugar al pedido de préstamo solicitado por la Representación mediante Nota 315/19.

A fojas 1616 el Departamento de Ejecución de Deuda Determinada emite Providencia N° 10058/19 por la que expone “...atento a la remisión efectuada a fojas 1576 se cumple en informar que, toda vez que conforme surge de la cuenta corriente

del contribuyente como así también de constancias de la base de datos agregados a fojas que anteceden, la deuda ajustada, compensada automáticamente con los saldos a favor del contribuyente reconocidos en la presente fiscalización, como así también en fiscalizaciones correspondientes a períodos anteriores, ha sido incluida en Plan de Pagos, sin allanamiento, el cual se encuentra cancelado... respecto de la multa por omisión aplicada en el art. 5 de la Disposición N° 5224/16, calculada conforme el criterio vertido en Informe 124/07, se advierte que, conforme surge de papel de trabajo agregado a fojas que antecede, el monto actualizado de la misma no alcanza el mínimo previsto por el art. 127 de la Ley 15.079 para la emisión de título ejecutivo...".

Vueltas las actuaciones al Tribunal, y atento la sentencia dictada y el informe agregado, se intima a los Sres. Miguel Ángel González y al Dr. Condorelli en representación de Jorge Julio Domínguez, a fin que indiquen si mantienen las presentaciones efectuadas, obrando las respuestas a fojas 1623 y 1622, respectivamente.

A fs 1624 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en los recursos de apelación y se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la informativa por innecesaria para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado de las actuaciones se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- En la presentación de fojas 1501/1514 el apoderado del Sr. Jorge Julio Domínguez tras una síntesis de los antecedentes del expediente, solicita se declare la nulidad del acto apelado, por la falta de consideración del descargo incoado contra la Disposición de Inicio. Postula que se solicitó prórroga contra ésta y tal solicitud no fue resuelta. Ante el silencio, indica que presentó descargo y al día siguiente -esto es, el 23 de septiembre de 2016- la autoridad dicta el acto aquí ahora apelado, afectando al derecho de defensa.

Plantea la prescripción de las acciones del Fisco para determinar el tributo y la multa, sosteniendo la inconstitucionalidad de diversas normas del Código Fiscal que regulan el instituto de manera diferente al Código Civil. Cita jurisprudencia de la CSJN y SCBA. Arguye que las pautas del Código Civil y Comercial de la Nación no resultan aplicable. Plantea la inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal.

Solicita la prescripción de la multa aplicada, aclarando que el tema no debe

resolverse por el Código Civil, sino que al tener naturaleza contravencional, debe ser regulada -incluso su prescripción- por el Código Fiscal.

Cuestiona el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, al sostener que el juez administrativo adujo que existen diferencias no justificadas en el rubro "Materiales Generales, mantenimiento y reparación BU", procediendo a adecuarlo al cuadro de gastos cerrados al 31/12/2010.

Respecto a los gastos de acarreo y fletes, argumenta que se modificó el método de atribución empleado por Atanor, pero utilizando una presunción para determinar el lugar del origen, considerando los establecimientos fabriles ubicados en esta Provincia. Menciona que resulta imposible determinar el lugar de origen de los viajes debido a la enorme cantidad de operaciones, situación que validó en otros expedientes instados a la firma que cita y aplicó el segundo párrafo del art. 4 del Convenio Multilateral. Cita la Resolución C.P. N° 3/2008 y debate la razonabilidad del criterio aplicado.

Alega que el rubro "contingencias judiciales e indemnizaciones" constituye un gasto computable, dado que no está expresamente excluido en el art. 3 del Convenio Multilateral. Cita las Resoluciones 55/2012 y 38/13 de la Comisión Arbitral. A todo evento, agrega que constituyen gastos computables porque sirven para conservar y/u obtener la fuente generadora de ingresos.

Expresa que oportunamente la firma cuestionará un comprobante de retención.

En forma subsidiaria a la solicitud de prescripción, requiere que se revoque la multa por omisión por la existencia de un error excusable.

Cuestiona la responsabilidad solidaria atribuida de manera objetiva al Sr. Jorge Julio Domínguez.

Adjunta documental y ofrece prueba informativa.

A fojas 1/2 del alcance N°5 -que corre como fojas 1494- el Sr. Miguel Ángel González adhiere y/o remite a los recursos de apelación que interpongan ATANOR SCA y/o Jorge Julio Domínguez y/o Dennis Ray Albaugh.

Luego, plantea la improcedencia de la extensión de responsabilidad solidaria, por violentar las pautas de la Ley 19.550.

Afirma que la imputación realizada debe ser de carácter subjetivo, requiriendo que el acreedor acredite negligencia o conducta dolosa. Cita el precedente "Fisco c/Raso", y solicita se revoque la responsabilidad endilgada.

En sendos recursos, se hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, refuta el pedido de nulidad, en base a la falta de consideración del descargo presentado. Advierte que la Disposición Delegada SEFSC N° 3243 de Inicio de Procedimiento fue notificada al Sr. Miguel Ángel González en fecha 19 de julio de 2016, a la firma ATANOR SCA y al Sr. Dennis Ray Albaugh, con fecha 25/07/16 y al Sr. Jorge Julio Domínguez en fecha 28 de Julio de 2016. Transcribe el art. 113 del Código Fiscal y remarca que el plazo de 15 días para la formulación del descargo resulta improrrogable en base a dicha norma.

Explica que el Dr. Enrique L. Condorelli con fecha 17 de agosto de 2016 presentó dentro de las 4 horas de plazo de gracia como apoderado de ATANOR S.C.A. y de gestor oficioso del Sr. Albaugh solicitando prórroga del término para presentar descargo (en base al art. 73 del Dec. Ley 7647/70). Remite a los argumentos del acto y concluye que no proceden los fundamentos traídos en sustento de la invalidez del mismo.

En cuanto al planteo de prescripción, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática. Adiciona que ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado. Con basamento en sentencias emanadas de este Cuerpo y otros Tribunales, sostiene que al ser el Impuesto sobre los Ingresos Brutos una gabela de ejercicio anual, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse en la Declaración Jurada anual. En función a ello, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales y aplicar sanciones en autos.

En relación a los agravios de fondo, vinculado al armado del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, transcribe los argumentos del a quo, al sostener que *“...en relación a los gastos Computables, se detectan diferencias no justificadas en el rubro “Mat grales, mant y rep BU”, motivo por el cual se procedió a ajustar dicho rubro adecuándolo al cuadro de Gastos de los Estados Contables al 31/12/2010 agregado a fojas 159, manteniendo el mismo porcentaje de distribución para la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, conforme surge de Acta de Comprobación R 078 A N° 010231026 de fs. 974/975...no se trata aquí de un*

cuestionamiento sobre la irrazonabilidad de los gastos, sino la existencia de diferencias sin justificar que tampoco acredita en esta instancia ni ofrece prueba tendiente a justificar las mismas”.

En punto a los gastos de fletes y acarreos, explica que el ajuste se funda en el art. 4 del Convenio Multilateral, asignando el 50% entre las jurisdicciones donde posee establecimientos industriales (lugar y origen) y el 50% restante en función de establecimiento fabriles ubicados en la Provincia de Buenos Aires.

Remarca que la firma de marras ha presentado quejas análogas en otras actuaciones instadas a la misma, habiendo este Cuerpo a través de la Sala III ha emitido sentencia con fecha 18 de julio de 2017 (Registro 3812), rechazando la postura del apelante.

Respecto al ajuste vinculado al rubro “contingencias judiciales e indemnizaciones”, sostiene que no representa un parámetro idóneo para conmensurar de manera racional el ejercicio efectivo de la actividad cumplida en cada jurisdicción, motivo por el cual no debe ser computado en oportunidad de determinar el coeficiente de gastos. Cita jurisprudencia.

Luego, en relación a la multa, afirma que no concurren en el caso los requisitos del error excusable invocado, y cita jurisprudencia.

Por último, en materia de responsabilidad solidaria, recuerda los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo 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, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia. Señala que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dada la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Cita diversos precedentes de tribunales inferiores en pos de avalar su postura.

Finalmente solicita se desestimen los agravios en su totalidad, se confirme el acto en

todos sus términos y se tenga presente para su oportunidad el caso federal propuesto.

III.- 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° 5224 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana con fecha 23 de septiembre de 2016 de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Antes de ingresar al examen de los recursos de Apelación, debo poner de resalto que corresponde analizar —únicamente— los agravios incoados por el Sr. Miguel Ángel González en su presentación de fojas 1/2 del alcance 4 —que corre como fojas 1494- vinculados a la extensión de responsabilidad solidaria y su adhesión al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Jorge Julio Domínguez, quien ha comparecido por su propio derecho.

Ello, en tanto advierto que tuve oportunidad de analizar (en autos “IARAI S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 11 de julio de 2019, Registro N° 4125, “HEBOS SA”, Sentencia de Sala II de fecha 25 de febrero de 2021, Registro N° 2967 y “PLAZA COMERCIAL S.A.”, Sentencia de Sala II de fecha 26 de febrero de 2019, Registro N° 2770) el alcance que corresponde otorgar a las simples adhesiones formuladas con respecto a un recurso de apelación que —con posterioridad— fuera declarado inadmisibile por este Cuerpo, puntualizando que al haber procedido de este modo el administrado, sin merituar la importancia de la reproducción o exposición de los agravios en cuestión (lo que los haría propios y, a su vez, comunes), ni efectuar algún tipo de comentario crítico, ha atado su resultado a la suerte del recurso al cual adhirió, dado que si bien el Código Fiscal no excluye la posibilidad de expresar aquéllos mediante la adhesión a otro recurso, dicha defensa queda supeditada a la suerte del principal.

Es de señalarse que la expresión de agravios es un requisito esencial del recurso de apelación (Cfr. artículo 120 del Código Fiscal y 9 inc. 5 del Reglamento de Procedimiento aprobado mediante Acuerdo Extraordinario N° 203/00), que obliga al interesado a efectuar una crítica razonada del acto impugnado, señalando en forma concreta cuáles son los puntos que le perjudican o afectan; y asimismo, que la deficiencia en la exposición de los mismos, o la falta de autosustentación del recurso, no puede ser subsanada en la instancia, incluso cuando se invocaren al efecto las amplias facultades que este Cuerpo posee, o la búsqueda de la verdad material que rige como objetivo último la labor del Organismo.

Conforme ello, atento a la extemporaneidad declarada por esta Sala de los recursos

de apelación incoados por la firma de marras y por el Sr. Dennis Ray Albaugh, que implica el decaimiento formal de los agravios planteados y habiendo adherido a los planteos esbozados por los mismos, concluyo que estos últimos han corrido la misma suerte de aquéllos, lo que así declaro.

Sentado ello, corresponde analizar el planteo de nulidad del acto administrativo, por la falta de consideración del descargo incoado el 23 de septiembre de 2016, por la violación del debido proceso y del derecho de defensa, debo adelantar que corresponde su rechazo, por los fundamentos que paso a exponer.

En primer lugar, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal con ponderación de los elementos existentes en el expediente recabados por el Fisco, brindándose en forma detallada los motivos que originaron diferencias que se encuentran apeladas.

En lo tocante a la falta de consideración del descargo presentado cabe realizar algunas precisiones. Tal como menciona la Representación Fiscal en su presentación, la Disposición Delegada SEFSC N° 3243, por la que se dio Inicio a estas actuaciones fue notificada en diferentes fechas durante el mes de julio de 2016 (al Sr. Miguel Ángel González, ATANOR SCA, Dennis Ray Albaugh y Jorge Julio Domínguez, los días 19, 25 y 28 de julio, venciendo los términos para presentar los descargos las 4 primeras horas de los días 10 de agosto, 17 de agosto y 22 de agosto de 2016, respectivamente). El plazo para presentar el descargo que hace a su derecho de defensa comienza en forma individual a correr desde cada una de las notificaciones cursadas, resultando aplicable el artículo 113 del Código Fiscal (t.o. 2011 ccs. y modif.) que expresa que *“...El procedimiento de determinación de oficio se iniciará mediante una resolución en la que, luego de indicar el nombre, número de inscripción en el gravamen y el domicilio fiscal del sujeto pasivo, se deberán consignar los períodos impositivos cuestionados, las causas del ajuste practicado, el monto del gravamen no ingresado y las normas aplicables... De ella se dará vista al*

contribuyente o responsable por el improrrogable término de quince (15) días, para que se formule el descargo por escrito, acompañando conjuntamente la prueba documental, y se ofrezcan todos los restantes medios probatorios que avalen el proceder del administrado, ante la autoridad que lleva adelante el procedimiento...” (el resaltado me pertenece). Es clara la norma en tanto sostiene que el plazo para ejercer las defensas contra la Resolución de Inicio es improrrogable.

Por su parte, el apoderado de la firma y gestor del Sr. Dennis Ray Albaugh requirió la extensión del plazo para cumplimentar la presentación del descargo, una vez vencido el plazo de 15 días dispuesto en el art. 113 antes referenciado, pero dentro del plazo de gracia previsto en el art. 69 del Decreto Ley 7647/70. Para así hacerlo, basó su petición en el art. 73 de dicho decreto que dispone “*Si los interesados lo solicitan antes de su vencimiento la autoridad administrativa interviniente **podrá conceder una prórroga** de los plazos establecidos en esta ley o en otras disposiciones administrativas siempre que con ello no se perjudiquen derechos de terceros*”. (el resaltado me pertenece).

A través de esta pauta legal, se faculta --a criterio y discreción de la Autoridad Administrativa interviniente-- la posibilidad (o no) de ampliación de los plazos, aunque tal habilitación no puede ir en contra de la limitación de prórroga de plazos que el art. 113 antes referenciado prevé.

Por su parte, de fojas 1442 surge que, vencidos los plazos para la presentación del descargo --por cualquiera de los apelantes--, el día 13 de septiembre de 2016 se constató la inexistencia de alcances, siendo el próximo a emitir el N°2 (ya que a través del N°1 se solicitó la prórroga). Este control efectuado por el a quo a través del sistema Host se llevó a cabo con carácter previo a la emisión del proyecto de acto y fue reiterado a fojas 1453, antes de remitir las actuaciones y el proyecto de acto para su registro al Departamento de Registro y Protocolización dependiente de la Gerencia General de Coordinación Legal y Administrativa (surge de fojas 18 del alcance N°2 --que corre como fojas 1463- que al momento en que se presentó el descargo, las actuaciones ya se encontraban en dicho Departamento y se emitió providencia para su agregación en esa Dependencia).

A lo expuesto, cabe agregar que los apelantes incumplieron con la entrega de la presentación de su descargo en el domicilio constituido por el Fisco en el acto de Inicio (que consta detallado en el art. 8 del resuelve del mismo --a fojas 1429- y que surge del propio art. 113 del C.F.).

Dicha constitución tiene por finalidad que las presentaciones se formulen ante la misma oficina que lleva adelante la tramitación de las actuaciones, en resguardo del

derecho de defensa de los intervinientes. De tal modo, se evita la dilación en el tratamiento de las alegaciones y pruebas y/o que las presentaciones puedan trasapelarse (según surge de fojas 1488, el alcance N°2 recién pudo agregarse en forma física al expediente el día 17 de Octubre de 2016).

De lo antes plasmado se colige que, de las constancias de autos, surge que el descargo fue incoado más de un mes después del vencimiento del plazo que se tenía para hacerlo y en una oficina diversa. La pauta del art. 113 del Código Fiscal que rige el procedimiento de determinación de oficio fue completamente desoída e incumplida.

Por ello, entiendo que tal situación no puede constituirse en un vicio del acto, habida cuenta que resulta una consecuencia imputable a la responsabilidad y al proceder de la parte apelante, que hoy cuestiona la misma, desatendiendo las observaciones antes mencionadas, lo que es impropio.

Es claro, entonces, que no puede reconocerse desmedro alguno en el actuar de la Autoridad Fiscal o en el contenido del acto, lo que así voto.

Con respecto al pedido de prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente y aplicar sanciones, es dable señalar que tal como vengo sosteniéndolo (“Total Austral S.A.” del 15/12/2020 reg. 4217, y más recientemente “Compañía Financiera S.A.” del 28/04/2022 reg. 3230, entre otros), que 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), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/ Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo

Tribunal en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)”, “Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L.” de fecha 8 de octubre de 2009, “Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo” (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento” del 21 de junio de 2018 y “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”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

En este marco, y teniendo en consideración que el artículo 12 del Código Fiscal (análogo al artículo 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: “*Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*” (el resaltado no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los artículos 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, artículos

57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo'"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra'"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo'"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'"); del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; artículo 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo de prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 16 de mayo de 2018).

Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (citada) podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del artículo 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no había declarado en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se

aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión, me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva, que en casos como el presente procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre del 2020, Registro N° 4217).

Todo ello, sin perjuicio de señalar que en diversos precedentes de este Cuerpo, se ha señalado que las Provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común. 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, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa y en sentido análogo a lo dispuesto por el artículo 4027 inciso 3 del derogado Código Civil (Ley N° 340), que: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*”.

Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando

inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (ver SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio”, citado), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el artículo 3956 del referido Código Civil (que dispone: “*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*”), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.

En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: “*Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período*”).

Lo expuesto resulta trascendental y responde a la postura contraria del apelante, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos “Fisco c/ Ullate, Alicia Inés” y/o “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A todo ello cabe agregar, que la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra –en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: “*1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal... Los períodos fiscales serán anuales...*” (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–).

En consecuencia, conforme lo hasta aquí expuesto, corresponde sostener que el término quinquenal previsto para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.

En tal contexto, analizando el período fiscal más antiguo verificado (año 2010), debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 30 de junio de 2011 (Conf. Resolución Normativa –ARBA – N°83/10, Anexo III), comenzando así el cómputo prescriptivo el día 1 de julio del año 2011, y habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio del año 2016, de no haber mediado el 30 de junio de 2014, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (Acta de fojas 1315/1316), circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 3986 segundo párrafo del Código Civil entonces vigente, el cual establecía: *“La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*.

Resulta necesario advertir, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma transcripta en el párrafo anterior– en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (*ut supra* citado; ver considerando 6to.).

En este marco, el 30 de julio de 2015 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual -para el año 2010- habría fenecido el 30 de junio de 2017. Por ello, se advierte que tanto el dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 5224 con fecha 23 de septiembre de 2016 y su posterior notificación (con fechas 29 de Septiembre, 3, 6 y 21 de Octubre de 2016 – ver fojas 1487, 1489/1492) acontecieron en tiempo útil, es decir, con antelación al vencimiento del término prescriptivo referenciado. Y siendo éste el período más antiguo, se colige que las acciones y poderes del Fisco para determinar el gravamen respecto al período fiscalizado posterior (año 2011), tampoco se encontraba prescripto al momento del dictado del acto, lo que así declaro.

Ahora bien, en relación con el planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones por los años 2010 (agosto a diciembre) y 2011 (enero a julio), lo primero que debo advertir es que la controversia suscitada en este punto, debe ser resuelta a partir de la regulación que contempla el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires.

En este último sentido, ha expresado la SCJBA que: *“Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 inc. 4 y 163 inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a*

computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac. 64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto petitum (objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, 'Transporte Atlántico del Sud S.R.L.', sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes –y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas." (SCJBA in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138; el subrayado me pertenece).

Aclarado entonces lo que antecede, cabe señalar que el Art. 157 del Código Fiscal, vigente a la fecha de comisión de la infracción, establecía: "*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación (...) de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas...*". Y que, por su parte, el Art. 159 de dicho código, disponía entonces: "*El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible*".

Así, resulta evidentemente fundamental establecer cuándo se habría cometido la infracción imputada.

Frente a ello, debo advertir que he señalado oportunamente, que considero 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 correspondiente, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal).

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, cabe concluir en el caso: 1) que el plazo quinquenal de prescripción previsto en el Art. 157 del Código Fiscal, nació, para el período fiscal 2010 y 2011, el 1ro. de enero del año 2012 y 2013 –respectivamente-, a raíz del

diferimiento del inicio del cómputo establecido en el Art. 159 de dicho código; 2) que ello es así, toda vez que el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual determinativa operó el 30 de junio de 2011 --para el año 2010-- y 29 de junio de 2012 --para el año 2011-- 3) que previo a su vencimiento, el 1ro. de enero de 2017 y el 1ro. de enero de 2018, la Autoridad de Aplicación dictó la Disposición Delegada SEFSC N° 5224, con fecha con fecha 23 de septiembre de 2016 y su posterior notificación (con fechas 29 de Septiembre, 3, 6 y 21 de Octubre de 2016 – ver fojas 1487, 1489/1492). Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo prescriptivo opuesto también en este punto; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, resulta de relevancia la sentencia dictada por esta Sala II (Registro N°2794) por la que se declara la extemporaneidad de la presentación efectuada por la firma ATANOR S.A. (y su firmeza) y la providencia de fojas 1616 emitida por el Departamento de Ejecución de Deuda Determinada, en la que se deja constancia que *“...conforme surge de la cuenta corriente del contribuyente como... de constancias de la base de datos... la deuda ajustada, compensada automáticamente con los saldos a favor del contribuyente reconocidos en la presente fiscalización, como así también en fiscalizaciones correspondientes a períodos anteriores, ha sido incluida en Plan de Pagos...el cual se encuentra cancelado... allanamiento, el cual se encuentra cancelado... respecto de la multa por omisión aplicada..., calculada conforme el criterio vertido en Informe 124/07, se advierte que...el monto actualizado de la misma no alcanza el mínimo previsto por el art. 127 de la Ley 15.079 para la emisión de título ejecutivo...”*.

A fojas 1603 se verifica que se ha ingresado en un Plan de Pagos sin allanamiento (R.N. 24/17), con consolidación el día 20 de abril de 2018, incorporando las diferencias correspondientes a los periodos 10/2010 y 11/2010 (que ascienden a la suma de \$ 42855,75 y \$ 17740,76, respectivamente), en 1 sola cuota, que se encuentra cancelada.

En virtud de ello, y alterando el orden del resto de los agravios incoados por los Sres. Jorge Julio Domínguez y Miguel Ángel González, debo expedirme en relación a la extensión de responsabilidad solidaria e ilimitada aplicada sobre la base de lo dispuesto por los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de 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 de 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 destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “*resulta irrazonable*”. En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual - por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación. Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” -órgano de administración-, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos,

cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

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

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. S/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021. De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 “a’ Const. Provincial) no puede atar al magistrado”,* como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe *“siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable”* (in re “A., C. A”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

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

Finalmente, cabe señalar que en virtud de como propongo resolver la controversia planteada, deviene innecesario pronunciarse con respecto a los restantes agravios incoados por la parte apelante.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar a los recursos de apelación presentados a fojas 1/2 del alcance N°5 -que corre como fojas 1494- y 1501/1514 por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado del Sr. Jorge Julio Domínguez y como patrocinante del Sr. Miguel Ángel González contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5224 dictada con fecha 23 de septiembre de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Dejar sin efecto la extensión de la responsabilidad solidaria e ilimitada en relación a los apelantes, aplicada en el artículo 6º de la citada disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado.

Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término, y luego de evaluar los agravios traídos y demás circunstancias de autos, corresponde adelantar que adhiero a la propuesta de resolución de mi colega, el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, ello en relación a dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en autos sobre los Sres. Jorge Julio Domínguez y Miguel Ángel González.

Ello así, en tanto de acuerdo a lo informado a fs. 1616 por la Representación Fiscal, la deuda reclamada en autos ha sido regularizada por la firma contribuyente de marras, previa compensación de saldos deudores y acreedores, mediante acogimiento al Régimen sin allanamiento, reglamentado por la Resolución Normativa ARBA N° 24/2017, plan que se encuentra cancelado.

En este contexto, si bien coincido en que debe dejarse sin efecto, corresponde hacer mención a que la resolución del asunto se tornó abstracta, en tanto si la pretensión fiscal hubiese sido desestimada, revocándose el acto determinativo, los mencionados solidarios carecerían de legitimación activa para llevar adelante cualquier acción de repetición (proceder característico de estos especiales planes de regularización), ya que solo la contribuyente podrá plantear tal demanda (en autos “LA CABAÑA SA”, Sentencia del 6 de marzo de 2024, Registro 3457 y en “BANCO FINANSUR SA”, Sentencia del 12 de diciembre de 2023, Registro 3435, ambos de la Sala II).

Merece recordarse que el particular instituto de la solidaridad tributaria, en torno a las previsiones contenidas en el Código Fiscal, implica la extinción del vínculo obligacional que alcanza tanto al contribuyente como al solidario, si uno de los dos cancela lo adeudado.

Paralelamente, en cuanto a la sanción aplicada, único concepto que no ha sido regularizado en autos, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala (entre muchos otros), corresponde ponderar la naturaleza penal que la alcanza.

No pierdo de vista a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ 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”*). (El subrayado me pertenece).

En este contexto, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados, entiendo que corresponde declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese sentido dejo expresado mi voto.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Adhiero a la resolución propuesta por el señor Vocal instructor, Cr Rodolfo Dámaso Crespi, por los fundamentos expuestos por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar a los recursos de apelación presentados a fojas 1/2 del alcance N°5 -que corre como fojas 1494- y 1501/1514 por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado del Sr. Jorge Julio Domínguez y como patrocinante del Sr. Miguel Ángel González contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5224 dictada con fecha 23 de septiembre de 2016 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Dejar sin efecto la extensión de la responsabilidad solidaria e ilimitada en relación a los apelantes, aplicada en el artículo 6º de la citada disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado.



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°2360-414728/12 "ATANOR S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-32696376-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°3763.-