



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 2360-0356494 / 2011 ---- “BREMEN MOTORS S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0356494 del año 2011, caratulado “BREMEN MOTORS S.A.”.

Y RESULTANDO: Que a fojas 2538 se elevan las actuaciones a este Tribunal (conforme artículo 121 del Código Fiscal T.O. 2011) con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/2 del alcance N° 1 y fojas 1/18 del alcance N°2 -que corren agregados a fs. 2513 y 2515, respectivamente- por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de BREMEN MOTORS S.A. y de Sr. Mauro Heredia, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 854 dictada el 18 de marzo de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el acto citado (fojas 2470/2500) se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del **Impuesto sobre los Ingresos Brutos** correspondiente a los períodos fiscales **2008 (agosto a diciembre) y 2009 (enero a diciembre)** por el ejercicio de las actividades de “Venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos, excepto en comisión” (Código NAIIB 501111), “Venta de autos, camionetas y utilitarios usados, excepto en comisión (Código NAIIB 501211), “Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios usados” (Código NAIIB 501212), “Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral” (Código NAIIB 502990) y “Venta al por menor de partes, piezas y accesorios, excepto cámaras y cubiertas y baterías” (Código NAIIB 503290), estableciéndose que las diferencias a favor del Fisco (art. 5°) ascienden a la suma de pesos seiscientos siete mil novecientos quince con setenta centavos (\$ 607.915,70), con más los accesorios

previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). En el art. 6° establece saldos a favor del contribuyente por la suma de pesos un millón cuatrocientos cincuenta y cinco mil setecientos treinta y uno con cuarenta centavos (\$ 1.455.731,40) por los meses 10/2008, 11/2008, 12/2008, 02/2009, 03/2009, 04/2009, 06/2009 y 11/2009. Por su parte, en el art. 7° se aplica al contribuyente una multa por omisión establecida en el 10% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en el art. 61 del Código antes citado. Por último, se dispone que, atento a lo normado por los arts. 21 inc. 2°, 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidario el Sr. Mauro Heredia, en su carácter de presidente, de conformidad a lo expuesto en los considerandos del acto (art. 8°).

A fojas 2541, se adjudica la causa a la Vocalía de 3ra. Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala I de este Tribunal.

A fojas 2551 se ordena el traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 2553/2562, el pertinente escrito de réplica.

A fs 2467 se hace saber que por Acuerdo Extraordinario N° 86/2017 la presente causa se ha readjudicado a la Vocalia de la 6ta Nominación de la Sala II a cargo del Cr Rodolfo Dámaso Crespi, quedando integrada dicha Sala conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) 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° 26/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación y se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la pericial e informativa por ser innecesarias (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Se llaman autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I: En el recurso presentado por el apoderado de la firma de marras, se solicita la acumulación del expediente a las actuaciones caratuladas bajo el número 2360-143278/2009, en tanto en estas últimas, se presentó caso ante la Comisión Arbitral respecto a la liquidación de coeficiente unificado por el año 2008, el que sería aplicable para la resolución de esta causa.

Rechaza la determinación de oficio y liquidación practicada y requiere la nulidad del acto por el rechazo de la prueba ofrecida, afectando el derecho de defensa de la firma. Asegura que tal decisión se apoyó únicamente para evitar la prescripción. Cita el art. 128 y 114 del Código Fiscal y jurisprudencia en apoyo de su defensa.

Plantea la prescripción de las acciones del Fisco para determinar el impuesto conforme las normas del Código Civil y jurisprudencia de la C.S.J.N y S.C.B.A.

Entiende que le competen al Congreso de la Nación los aspectos sustanciales del régimen general de las obligaciones, y en consecuencia, también sus modos de extinción. Alega la inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal por establecer un modo de comienzo de la prescripción diferente al previsto por el art. 3956 del Código Civil. Analiza los distintos vencimientos de los anticipos, y concluye que el total de las obligaciones se encuentran prescriptas. En subsidio, alega que el impuesto sobre los ingresos brutos es anual. Cita jurisprudencia de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata.

Asimismo, opone la prescripción de la multa por omisión respecto del período 2008 y aclara que por su naturaleza jurídica, las pautas legales aplicables surgen del Código Fiscal.

Cuestiona el coeficiente de ingresos para el período 2008 respecto de los puntos de venta 5 y 6 ubicados en la localidad de Martínez (ingresos que la determinación asignó en su totalidad a la provincia de Bs. As.) al sostener que las ventas de vehículos BMW obedecieron a errores de administración en la emisión de factura. Explica que las ventas de dicha marca sólo son realizadas, concretadas y entregadas en la Ciudad de Buenos Aires, atento a que la firma sólo cuenta con la concesión de la marca en esa jurisdicción, vendiendo en la jurisdicción provincial, los vehículos marca MINI. Informa que el tema fue llevado por ante la Comisión Arbitral en las actuaciones cuya acumulación solicita. Acompaña documental, y ofrece prueba al efecto.

Impugna en relación al año 2008 el coeficiente de gastos. Entiende que los egresos administrativos, según el art. 3 del Convenio Multilateral son computables, no esgrimiéndose en el acto en crisis los fundamentos a qué gastos administrativos hace referencia el ajuste. En relación con los de patentamiento, explica que el Fisco los asignó en proporción a los ingresos, los cuales se encuentran erróneamente atribuidos por ARBA a la jurisdicción provincial. En cuanto al costo de la mercadería vendida, manifiesta que debe estarse a la resolución por parte de la Comisión Arbitral respecto al expediente Nº 2360-143278/2009.

En punto al año 2009, expone que la firma computa como gastos a ciertas donaciones que realiza (según art. 3 CM) y a los “deudores incobrables”. Explica en éste último caso, merecen ser tratados como gasto, mientras sean razonables y no meras estimaciones contables.

Alega que es arbitrario no considerar como pago a cuenta una percepción sufrida por BMW de Argentina S.A. por no encontrarse la misma registrada en la Base de Datos. Explica que en el expediente consta copia de la factura que acredita dicha percepción según la Disposición Normativa B 1/2004.

Considera que es improcedente la aplicación de la multa por omisión por existir un supuesto de error excusable. Cita jurisprudencia y reafirma que confluente en el caso una complejidad y dificultades propias de la cuestión debatida.

En forma subsidiaria a la solicitud de prescripción, requiere que se revoque la aplicación de los intereses resarcitorios.

Hace reserva del Caso Federal, acompaña prueba documental y ofrece pericial contable e informativa.

A través del libelo presentado por el apoderado del Sr. Mauro Heredia se solicita se deje sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada, adhiriendo al recurso interpuesto por la firma. Cuestiona las disposiciones del Código Fiscal, sosteniendo que la Corte ha decretado la inconstitucionalidad del sistema, por ser contradictorio a la Ley de Sociedades Comerciales. Apunta que la resolución no demuestra, ni siquiera sumariamente, el obrar con culpa o dolo. Cita el caso "Raso".

II. A su turno, la Representación Fiscal rechaza la solicitud de nulidad en tanto el Fisco ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Recuerda que la jurisprudencia es conteste en que las nulidades no existen en el mero interés de la ley. Afirmar que, en el caso, se ha resguardado debidamente el derecho constitucional de defensa, y que se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que llevan al dictado del acto, dando razones del rechazo de la prueba. Cita jurisprudencia.

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.

Remarca que la firma ha interpuesto caso ante la Comisión Arbitral respecto del

expediente N° 2360-143278/2009 (que incluye dentro de los períodos fiscalizados enero a julio de 2008), pero que en las presentes actuaciones, no lo ha hecho, razón por la cual, refuta los agravios traídos sobre el tema.

Frente a la queja vinculada al coeficiente de ingresos del período 2008, transcribe los fundamentos del acto, destacando que el art. 2 inc) b del CM considera que la atribución de ingresos debe realizarse en el lugar de entrega de la mercadería. Cita resoluciones de CA y destaca que, de los remitos acompañados, sólo surge el nombre del cliente, mientras que los datos formales y el lugar de entrega figuran en blanco.

Respecto del coeficiente de gastos del año 2008, aduce que las quejas resultan meras manifestaciones vagas e imprecisas y evidencian una discrepancia subjetiva con el proceder fiscal. En punto al “costo de la mercadería”, señala que es el propio recurrente quien expresa que debe estarse a la resolución de la Comisión Arbitral. Transcribe los fundamentos del acto como respuesta al agravio esbozado por el recurrente.

En cuanto al agravio vinculado al coeficiente de gastos del año 2009, explica que el motivo por el cual no son considerados los “deudores incobrables” como computables, es debido a que se trata de deducciones y no de gastos. Cita el art. 17 de la Resolución General 1/15, y antecedentes de la Comisión Plenaria.

En referencia al rubro “donaciones” alega que las mismas no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente y que el quejoso no expone verdaderos fundamentos sobre su disconformidad.

Por su parte, en relación con la percepción impugnada por el Fisco, remite a los considerandos del acto, en los cuales se pone de resalto que más allá de la reimpresión de la factura y las consultas de deducciones impresas de la página web, no se ha acompañado documentación de respaldo, motivo por el cual, dichas copias carecen de valor probatorio.

Menciona que al confirmarse la existencia de las diferencias determinadas, se verifica la procedencia de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal, en relación a la cual, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, en la medida que el sujeto pasivo no cumplió en forma con su obligación de pago. En punto al error excusable invocado, cita jurisprudencia y concluye que no se configuran en autos los requisitos que lo habilitan.

En punto a los intereses resarcitorios, afirma que los mismos constituyen la reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco, y que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad. Concluye que

comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento del efectivo pago.

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: Tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC N° 854 dictada el 18 de marzo de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, corresponde abordar el análisis del pedido de nulidad del acto con fundamento en el rechazo de la prueba ofrecida y la violación del derecho de defensa de la firma de marras.

Cabe destacar que el art. 128 del Código Fiscal, establece que: *“La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70° y 114°, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación”* (el subrayado me pertenece). 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 tanto por el Fisco, como propuestas por la parte recurrente con su escrito de descargo, brindándose en forma detallada los motivos y pruebas que originaron las diferencias que se encuentran apeladas.

Asimismo, conforme surge del contenido del acto en crisis (fojas 2475/2478), el Juez Administrativo tuvo por presentada y agregada la prueba documental, rechazando la restante ofrecida (informativa, testimonial y ocular), exponiendo detalladamente los fundamentos de su decisión, los que pueden compartirse o no. Por ello, se constata que el rechazo no resulta arbitrario ni tampoco infundado.

No se puede dejar de advertir que, conforme el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria, según lo dispuesto por el art. 4 del Código Fiscal), los Jueces poseen amplias facultades para receptar o rechazar los distintos medios probatorios y evaluar sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también, para ordenar (o no) la ejecución de medidas para mejor proveer, tal como, por lo demás, se encuentra previsto en el art. 113 del Código Fiscal.

En el contexto descripto, luego, no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha de nulidad que se persigue, por lo que corresponde rechazar el planteo incoado, lo que así declaro.

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 los períodos fiscales 2008 y 2009, debo destacar que en el caso de autos (contribuyente de Convenio Multilateral), los respectivos vencimientos para la presentación de la declaración jurada anual CM05 operaron los días 30 de junio de 2009 (Resolución General C.A. N° 9/2008) y 30 de junio de 2010 (Resolución General C.A. N° 8/2009). Puede entonces afirmarse que el cómputo prescriptivo comenzó, respectivamente, el día 1 de julio de 2009 y 1 de julio de 2010, plazos que habrían vencido a las 24 hs. del 1 de julio de 2014 y de 2015, de no haber mediado el 28 de septiembre de 2012 la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fs. 1994/1995). Esta última circunstancia 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 en este punto, 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 transcrita 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, entonces, el 28 de septiembre de 2013 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual habría fenecido el 1 de julio de 2015 y 1 de julio de 2016, respectivamente. Por ello, se advierte que tanto el dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 854 con fecha 18 de marzo de 2015 y su posterior notificación (con fechas 11 y 20 de abril de 2015 – ver fojas 2501 y 2511) acontecieron en tiempo útil, es decir, con antelación al vencimiento del término prescriptivo referenciado.

Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo de prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos verificados.

Ahora bien, en relación con el planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones por el año 2008 (agosto a diciembre), 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 2008, el 1º de enero del año 2010, 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 CM05 operó el día 30 de junio de 2009 (Resolución General C.A. N° 9/2008), 3) que consecuentemente el dictado de la Resolución 854 el día 15 de marzo de 2015, resulta posterior al vencimiento del plazo analizado, el que llegó a su fin el día 1º de enero de 2015.

Por ello, corresponde declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar sanciones respecto del período 2008, lo que así Voto.

En lo tocante a los agravios sobre el fondo de la cuestión, debo comenzar con el examen de aquellos vinculados al **coeficiente de ingresos y de gastos para el período 2008**.

En referencia a los mismos, es dable advertir que en el expediente caratulado a la firma de marras (N°2360-0143278/2009), que abarcó la verificación de los períodos fiscales 2007 -enero a diciembre- y 2008 -enero a junio-, la Sala III de este Tribunal ha dictado sentencia con fecha 28 de agosto de 2017 (registro N°3851).

Ahora bien, tal como expuso el recurrente, en el marco de dichas actuaciones se presentó acción ante la Comisión Arbitral (art. 24 inc. b del C.M.), la que resolvió el debate a través del dictado de la Resolución CA N° 58/2016. Allí se dispuso que “... *esta Comisión Arbitral observa que la divergencia entre las partes, en lo concerniente al criterio de atribución de los ingresos para el año 2008 (balance correspondiente al año 2007), reside en que el contribuyente entiende que las ventas de vehículos marca BMW, facturadas por error en el punto de venta 0006 ubicado en la provincia de Buenos Aires, al haber sido concertadas y el bien entregado en la CABA, corresponden ser asignadas a esta última jurisdicción,*

mientras que el fisco dice que no se ha probado que ello ocurriera de esa manera y sostiene que dicha asignación debe ser al lugar en el cual los vehículos han sido facturados presumiendo que allí fueron entregados. Que 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 sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, en este caso de vehículos, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas. Que en relación a los gastos ajustados correspondientes al período 2008: rubros “administrativos varios” y “patentamiento” dado que los mismos fueron considerados por el contribuyente y por ARBA –atento que la firma no ha suministrado la documentación necesaria para que se pueda determinar con certeza el lugar en el cual han sido soportados– en función de los ingresos por ventas, se entiende que deberán correr la misma suerte que respecto de la atribución de los ingresos.... Disponer que la provincia de Buenos Aires deberá efectuar una reliquidación del ajuste de ingresos y gastos efectuado en el año 2008 (balance 2007) que fuera materia de la acción interpuesta por la firma Bremen Motors S.A. contra la Disposición SEFSC N° 1724/14, conforme a lo expuesto en los considerandos de la presente, teniendo en consideración para ello la documentación obrante en las presentes actuaciones...”

Atento al contenido de la Resolución CA antes transcrita, entiendo aplicable sus fundamentos al periodo remanente ajustado en estos actuados (agosto a diciembre de 2008), debiéndose en consecuencia, ordenar que la Agencia de Recaudación proceda a la reliquidación del coeficiente de ingresos y de gastos para el año 2008 en base a los argumentos de la misma (en concordancia con la sentencia dictada por la Sala III de este Cuerpo, Registro N°3851), lo que así declaro.

Aclarado ello, corresponde tratar los agravios que versan sobre el armado del coeficiente de gastos para el período 2009.

Con relación al tratamiento dispensado a la cuenta “deudores incobrables”, cabe puntualizar que conforme la propia naturaleza de los mismos, no reúnen los caracteres propios de un gasto, esto es, constituir una erogación vinculada en forma directa con la actividad –art. 3 del Convenio Multilateral-, y menos aún, uno computable.

Ello, en tanto la previsión de un crédito incobrable, por definición es una contingencia y no un gasto efectivamente soportado. Es decir, no es un gasto generado por la actividad objeto del Convenio soportado efectivamente por una jurisdicción en particular.

Como bien destaca el propio apelante, la Comisión Arbitral se expidió sobre el tema a través de la Resolución N° 21/2006 de fecha 13/06/2006 en la causa “Gillette Argentina S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, (confirmada por la Comisión Plenaria mediante la citada Resolución N° 06/2007), aclarándose allí que “...los “Deudores Incobrables”, dentro de las pérdidas de la empresa, no configuran una erogación, requisito casi indispensable del gasto, sino más bien configura una negación del ingreso, siendo a su vez no representativo del desarrollo de la actividad del contribuyente, motivo por el cual no debe ser considerado como un concepto a contemplar a los fines de la confección del Coeficiente de Gastos...”. (En igual sentido, “Volvo Trucks Buses Argentina SA c/ Provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 37/11; “Automotores Juan Manuel Fangio S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” Resolución N° 39/11), cuyo criterio fuera receptado en “Bodegas y Viñedos López S.A.I.C.” de la Sala I de este Cuerpo el 17/05/12, “Laboratorios Bernabó S.A.”, sentencia del 31 de agosto de 2021, Sala III, reg. 2336, entre otras).

Por su parte el rubro “donaciones” no son gastos que provengan del ejercicio propio de la actividad desarrollada por el contribuyente, ni representan un parámetro válido para su asignación a una determinada jurisdicción.

En ese sentido, cabe traer a colación la Resolución CA 22/18 emitida en la causa “Enod S.A. c/ Provincia de Buenos Aires” – de fecha 11 de julio de 2018, en la cual, dicho Organismo entendió que: “(...) las erogaciones en concepto de ‘donaciones’ no deben ser consideradas como un gasto computable en los términos del artículo 3 del Convenio Multilateral. En efecto, la donación es un desembolso financiero que se efectúa libre y gratuitamente, sin necesidad de recibir ningún tipo de contraprestación, es decir, que no se origina por el ejercicio de la actividad que desarrolla el contribuyente”.

En consecuencia, corresponde confirmar el ajuste en relación al armado del coeficiente de gastos por el año 2009, lo que así declaro.

Aclarado lo expuesto, corresponde que me expida en relación al tratamiento de la alegada percepción no considerada por ARBA, remitiendo el apelante a una reimpresión acompañada con el descargo contra la Disposición de Inicio (ver fs. 2451).

Sobre este punto, el *a quo* señala que “...la documentación aportada por el contribuyente consiste en la Reimpresión de la factura tipo “A” N° 0003-00020884, correspondiente a la CUIT N° 30-68296346-4 (fs. 2451) e “Información de Regímenes de Recaudación – Consulta de deducciones Percepciones” impresa de la página web de ARBA, correspondiente al período 5/2009 (fs. 2449/2450), respecto de dichas consultas cabe indicar que, no se ha acompañado la

documentación de respaldo que avale la información que surge de la misma". Y agrega seguidamente que "...en relación a la referida documentación aportada, es dable señalar que las mismas carecen de valor probatorio debido a que no se encuentran respaldadas por otros medios de prueba que las avalen", y que "las fotocopias carecen de valor probatorio per se sin las constancias originales que carecen de autenticidad". No obstante ello, explica más adelante que se procedió a consultar en la Base de Datos de la GGTI la declaración jurada presentada por la firma BMW de Argentina S.A. CUIT 30-68296346-4, y que, dentro de las percepciones informadas para dicha CUI,T no se encuentra el comprobante objeto de controversia (ver fs. 2463/2469, en las que se exponen las percepciones declaradas por BMW para el apelante, en tal período, con detalle de las facturas).

Para completar la descripción de las constancias habidas en el expediente, agrego que a fs. 900 obra un CD que contiene un listado aportado por BMW S.A., con detalle de las operaciones llevadas a cabo con la recurrente (conteniendo fecha, tipo y número de comprobante e importes netos de los períodos 08/2008 a 12/2009, inclusive). Surge de dicha información que la empresa citada tampoco incluyó entre aquellas operaciones, la registrada bajo el número de factura reimpressa que aporta Bremen Motors S.A.

Delimitada así la cuestión, entiendo que, teniendo en consideración la abundante actividad habida entre la apelante y el agente BMW S.A. (ver listado de fs. 900, a través del que se evidencian las más de 4000 operaciones habidas en el período bajo análisis) y atento la conducta demostrada por el Agente en punto a la declaración de las percepciones realizadas, la ausencia de la documentación necesaria para despejar la incertidumbre respecto del efectivo pago de esta única factura, debe recaer sobre la recurrente, quien ha presentado únicamente una reimpresión del comprobante cuestionado. Por ello, corresponde rechazar el agravio traído, lo que así declaro.

Luego, no puedo dejar de advertir que, conforme se observa en la Disposición apelada y Formularios R222 que forman parte de la misma, la firma recurrente posee saldos determinados a su favor que resultan muy superiores a la deuda reclamada por la Autoridad Fiscal (los que se podrán ver incrementados en virtud de la reliquidación decretada ut supra).

Estos saldos deberán ser considerados en oportunidad de su liquidación definitiva. Teniendo ello presente, una vez que el importe de los créditos que detentan las partes adquieran las condiciones de exigibilidad y firmeza, el Fisco deberá proceder a la compensación, lo que así declaro.

En relación con los intereses resarcitorios impuestos en la Disposición recurrida,

entiendo que resulta de aplicación el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011) que establece que: *“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 pedido de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés mensual acumulativo 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 a treinta (30) días incrementadas hasta en un cien (100) por ciento y que será establecido por el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía...”*.

Según esta norma, dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. 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...”* (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala II “Destilería Argentina de Petróleo S.A”. del 29/12/2016, entre muchos otros).

En cuanto a la alegada violación de derechos constitucionales, he de recordar las limitaciones que establece al Cuerpo el artículo 12 del Código Fiscal (to. 2011), que prescribe: *“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”*. De este modo, no habiéndose aportado antecedentes emanados de la Corte federal o local que hubieren declarado la inconstitucionalidad de dicha norma, debe rechazarse el planteo, lo que así declaro.

Sin perjuicio de la declaración de prescripción de la multa respecto del período 2008, en relación al análisis de la sanción por omisión que corresponde al período 2009

impuesta por haber la contribuyente tributado en defecto, es de señalar que he sostenido que la aplicación del artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011), persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

Al respecto, ha dejado sentado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que *“La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, ‘Ciba Geig.’, 5-11-81)”* (SCJBA in re “Buratovich Hanos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Desde esta perspectiva, la cual comparto y hago propia, entiendo que la causal eximente alegada por los apelantes resulta improcedente, debiendo confirmarse la multa en el quantum establecido por el Fisco, la cual, deberá calcularse respecto del importe que resulte impago luego de efectuarse el procedimiento de reliquidación y compensación antes referido, lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, en punto los agravios introducidos en el pertinente recurso contra la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de lo dispuesto por los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzaré por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación del 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 invierte el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual - por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

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

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

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

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/2 del alcance N° 1 y fojas 1/18 del alcance N°2 -que corren agregados a fs. 2513 y 2515, respectivamente- por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de BREMEN MOTORS S.A. y de Sr. Mauro Heredia, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 854 dictada el 18 de marzo de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Declarar la prescripción de la sanción por omisión respecto al año 2008, 3º) Ordenar a esa Agencia que, dentro del plazo de noventa (90) días, proceda a reliquidar el coeficiente de ingresos y gastos del año 2008, de conformidad a lo dispuesto en el **Considerando III** del presente. 4º) Disponer a la Autoridad de Aplicación que practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración los saldos a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el **Considerando III** de la presente. 5º)

Establecer que el quantum de la multa confirmada por el año 2009 deberá calcularse respecto del importe que resulte impago luego de efectuarse el procedimiento de compensación. **5º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 8º de la resolución impugnada. **6º)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término y analizadas las cuestiones de hecho y derecho que contiene el voto de la Instrucción, corresponde destacar que coincido en general con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al tratamiento otorgado a la multa por Omisión y a la responsabilidad solidaria que se involucra en autos.

Ello así, toda vez que como bien se describe en el primer voto, los saldos determinados a favor de la contribuyente resultan significativamente superiores a los determinados a favor del Fisco. Asimismo, lo resuelto por la presente incrementará aquellos saldos, a partir de los agravios que son de consideración favorable por este Pronunciamiento.

Así las cosas, a la hora de la necesaria y oportuna compensación de saldos deudores y acreedores (artículo 102 y cctes del Código Fiscal), fácil es concluir que no habrá existido incumplimiento alguno al pago del tributo en ninguno de los dos períodos fiscales involucrados en autos, ni mucho menos saldos deudores que sirvan de base a la solidaridad que se pretende endilgar.

Consecuentemente, entiendo procedente dejar sin efecto tanto la sanción como la responsabilidad por una deuda ajena inexistente, deviniendo abstracto el tratamiento de los agravios traídos sobre los mismos, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/2 del alcance N° 1 y fojas 1/18 del alcance N° 2 -que corren agregados a fs. 2513 y 2515, respectivamente- por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de BREMEN MOTORS S.A. y del Sr. Mauro Heredia, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 854 dictada el 18 de marzo de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a esa Agencia que, dentro del plazo de noventa (90) días, proceda a reliquidar el coeficiente de ingresos y gastos del período fiscal 2008, de conformidad a lo dispuesto en el Considerando III del presente, procediendo a practicar oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración los saldos a favor de la contribuyente, una vez aprobada la misma por este Cuerpo. **3º)** Dejar sin efecto la multa aplicada por el acto apelado.

4°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 8° de la resolución impugnada. **5°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancuñil: Que conforme ha quedado planteada la cuestión sometida a debate, adhiero a los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al tratamiento otorgado a la multa por Omisión y a la responsabilidad solidaria que se involucra en autos, coincidiendo en ese punto con los argumentos del voto del Dr Carlos Angel Carballal, dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/2 del alcance N° 1 y fojas 1/18 del alcance N° 2 - que corren agregados a fs. 2513 y 2515, respectivamente- por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado de BREMEN MOTORS S.A. y del Sr. Mauro Heredia, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 854 dictada el 18 de marzo de 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Requerir a esa Agencia que, dentro del plazo de noventa (90) días, proceda a reliquidar el coeficiente de ingresos y gastos del período fiscal 2008, de conformidad a lo dispuesto en el Considerando III del presente, procediendo a practicar oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración los saldos a favor de la contribuyente, una vez aprobada la misma por este Cuerpo. **3°)** Dejar sin efecto la multa aplicada por el acto apelado. **4°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 8° de la resolución impugnada. **5°)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-356494/11 "BREMEN MOTORS S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33186615-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°3777 .-