



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 2360-377723/2021 --- “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-377723 del año 2021, caratulado “**LOS GROBO AGROPECUARIA S.A**”.

Y RESULTANDO: Que se elevan las presentes actuaciones (fojas 417) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/34 del alcance N°2, -que corre como fojas 401-, por el Sr. Guillermo Cabana, como de apoderado de “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.” y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cooter, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia (cuyas ratificaciones obran a fojas 420/422), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 4 de diciembre de 2023 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado Acto (fojas 349/394) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, durante el año 2017, por el ejercicio de las actividades de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (Código NAIIB 511110), “Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos” (Código NAIIB 512113), “Venta al por mayor de materia prima agrícola y de la silvicultura” (Código NAIIB 512111), “Venta al por mayor de abonos, fertilizantes y productos agroquímicos” (Código NAIIB 514934), “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000), “Venta al por mayor de combustibles y lubricantes-excepto para automotores, gas en garrafas y fraccionamiento de gas licuado” (Código NAIIB 514191), “Servicios de gestión y

logística para el transporte de mercaderías” (Código NAIIB 635000), “Servicios de crédito para financiar otras actividades económicas” (Código NAIIB 659810), “Cultivo de cereales excepto los forrajeros y los de semilla para siembra” (Código NAIIB 011110), “Molienda de trigo” (Código NAIIB 153110), “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p.” (Código NAIIB 511990), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 3°) por la suma pesos ocho millones ochocientos tres mil setecientos cinco con treinta centavos (\$8.803.705,30), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal. En el art. 4° se reconocen saldos a la firma de por las posiciones 01/2017, 06/2017, 07/2017 y 10/2017. Por último, mediante artículo 6° establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cooter, de conformidad con lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.

A fojas 424 se adjudica la causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción, quedando la Sala II de este Tribunal.

A fojas 430 se ordena correr traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 434/447 el pertinente escrito de réplica.

A fojas 449/450 se recibe oficio judicial Ley 22172 emitido por el Juzgado Nacional de Primera Instancia N°12, Secretaría 23, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por el que se hace saber que la firma de marras ha presentado concurso preventivo de acreedores con fecha 20 de febrero de 2025, ordenándose la suspensión de los juicios de contenido patrimonial, las medidas de ejecución forzada y la de toda otra que afecte el giro de la convocatoria en desmedro de la solución preventiva destinada a la totalidad de los acreedores.

Finalmente, mediante providencia de fs. 454, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr. 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. Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Por último, se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial por resultar innecesaria para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras una síntesis de antecedentes, los apelantes plantean

la prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma de autos por los períodos de enero a diciembre de 2017, alegando la preeminencia de las normas del Código Civil sobre la temática, sustentándose en diversos criterios sentados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, los que no se vieron modificados tras el dictado del Código Civil y Comercial de la Nación, en virtud de lo dispuesto por el art. 2532. Consideran que plazo empieza a correr desde la fecha del título de la obligación. Señalan que las causales de suspensión e interrupción del plazo prescriptivo se rigen conforme el Código de Fondo y no el Código Fiscal. Afirman que la deuda determinada se encontraba prescripta a la fecha de su notificación. Destacan que si el Tribunal entendiera que resulta aplicable al cómputo de la prescripción el nuevo Código Civil y Comercial, tampoco se alteran las conclusiones señaladas en tanto el inicio del cómputo de la prescripción como las causales de suspensión e interrupción, son propias del Congreso de la Nación en los términos del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Plantean la inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal y del art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación. Citan doctrina y jurisprudencia.

Sostienen que erróneamente se han incorporado a la base imponible de la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (Código NAIIB 511110) las comisiones por intermediación de granos como integrantes de las ventas en el armado de la base diferencial (art. 195 del Código Fiscal), cuando de proceder así se están consumiendo montos en exceso de las compras, distorsionando el análisis. Refieren los informes 219/06, 30/09 y 34/09.

Plantean la nulidad del acto por falta de fundamentación en tanto se pretende armar la base imponible de la actividad de “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías” (código NAIIB 635000) bajo un método presuntivo que carece de soporte jurídico, en tanto no encuentra sustento en indicios válidos que puedan validar el ajuste fiscal. Mencionan que no existen motivos que habiliten la Base presunta, habida cuenta que se han arrojado los documentos y registros contables requeridos por la inspección. Afirman que la Autoridad Fiscal rechazó la prueba ofrecida, y que el acto es nulo, por carecer de causa, motivación y por violación del derecho de defensa. Agregan que la firma no presta servicios de transporte y que carece de camiones propios, sino que sólo se encarga de gestionar la contratación de dicho servicio de fletes por terceros, trasladando el costo a productores o clientes. Citan el Informe Técnico N° 256/06. Manifiestan que la actividad de los acopiadores-consignatarios de granos está basada en la pérdida de identidad de los granos, dada su condición de bienes fungibles. Por ello, realiza la actividad de “Servicio de gestión y logística para el transporte de mercaderías” (Código NAIIB 635000), el cual resulta complementario y accesorio de la

intermediación en la comercialización de granos. Por esa labor canceló el tributo por la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas”, a una alícuota superior a la que en definitiva hubiere correspondido y que por ello no existe perjuicio fiscal alguno. Concluyen sobre la improcedencia de contemplar a los fletes recuperados como ingresos gravados.

Plantean la improcedencia del ajuste de base imponible en las actividades de “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000) y de “Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos” (Código NAIIB 512113) por resultar nulo, de nulidad absoluta e insanable, ante la falta de exposición de los razonamientos y/o fundamentos adecuados que permitan llegar a las conclusiones mediante las cuales se pretende justificar el dictado del acto apelado.

Estiman que el criterio fiscal es arbitrario, al atribuir los ingresos de las actividades de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (Código NAIIB 511110) y “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” (Código NAIIB 511990), de acuerdo al Régimen Especial previsto en el art. 11 del Convenio Multilateral. Argumentan que en algunos casos la intermediación viene acompañada por la prestación de servicios que exceden el marco de las previsiones legales del referido artículo. Exponen que el mismo no es aplicable en el caso concreto, debiendo atribuirse la base imponible, de acuerdo al art. 2 de ese Convenio. Postulan que ARBA yerra al hacer coincidir la ubicación de la sede central y la supuesta radicación de los bienes, no habiéndose acreditado que éstos últimos se encontraban en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Afirman que lo expuesto resulta aplicable al ajuste pretendido en relación con el Coeficiente de gastos, donde la Agencia considera como “no computables” determinados gastos, por la supuesta vinculación con la actividad de comercialización de granos agroquímicos y fertilizantes en consignación, cuya base se asigna conforme el Régimen Especial del art. 11, así como los vinculados a las exportaciones.

Sostienen la improcedencia de los intereses resarcitorios aplicados, dado que no se dan las condiciones para su procedencia, al no existir mora culpable.

Con relación a la responsabilidad solidaria, aducen que la Provincia se ha excedido en competencias que no son propias, avanzando sobre materias que le corresponden al legislador nacional. Entienden que resulta de aplicación la Ley 19.550, y por tanto, piden la inconstitucionalidad de las normas provinciales en materia de solidaridad. Postulan que la misma es de carácter subjetivo y subsidiario, y que violenta el principio de capacidad contributiva. Citan del fallo “Raso” y doctrina.

Ofrecen prueba documental en poder de terceros, pericial contable y mantienen la reserva del art.161 de la Constitución provincial y Caso Federal.

II.- En primer lugar, la Representación Fiscal refiere que los agravios planteados reeditan los expuestos en instancias anteriores, que ya fueron tratados y resueltos.

Luego, en relación a la inconstitucionalidad pedida, opone que resulta materia vedada conforme el art. 12 del Código Fiscal (t.o. 2011).

Respecto de los agravios planteados, comienza con rechazo del pedido de nulidad, fundada en la presunta arbitrariedad, la falta de motivación del acto, y la vulneración del derecho de defensa, habida cuenta que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos necesarios para emitir un acto válido y eficaz. Expone que para que proceda la nulidad se requiere que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquéllas de carácter grave y solemne influyendo realmente en contra de la defensa. Relata que de la lectura de los considerandos del acto apelado surge con claridad su sustento fáctico y normativo, las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables, por lo que entiende que la motivación se encuentra debidamente cumplida. Indica que se abrió la causa a prueba agregándose la documental y rechazándose la prueba pericial, en el marco de las potestades previstas en art. 384 del CPCC, ordenándose una medida para mejor proveer, a resultas de la cual, se confirmó el criterio fiscal. Cita jurisprudencia.

Arguye que ante el pedido de la prescripción opuesta, se reafirma la validez de las potestades locales en punto a la regulación de dicho instituto, analizando detenidamente lo dispuesto en los artículos 1, 5, 31, 75 Inc. 12, 104, 105 y 121 de la Constitución Nacional y 2532 del Código Civil y Comercial vigente, afirmando que aquéllas no han sido delegadas al Congreso de la Nación. En este marco, y con posterioridad a realizar distintas consideraciones acerca de los efectos de la declaración de inconstitucionalidad en nuestro régimen constitucional, y del deber de seguir los precedentes de la CSJN por parte de los tribunales inferiores, efectúa entonces el pertinente cómputo del plazo a la luz de lo dispuesto por los Arts. 157, 159 y 161 del Código Fiscal vigente.

En subsidio, señala que tampoco se encuentran extintas bajo la legislación de fondo alegada por el apelante, habida cuenta que el plazo de prescripción asciende a 5 años (arts. 2532 y 2560 CCyC), pero habiéndose notificado la vista de las diferencias con fecha 31/05/2023 y, por ende, producida así la suspensión del plazo durante 6 meses (cf. art. 2541 CCyC), a la fecha de notificación de la Disposición Determinativa recurrida, las facultades de esta Agencia se ejercieron en tiempo útil.

Respecto a la actividad de "Venta al por mayor en comisión o consignación de

productos agrícolas” (Código NAIIB 511110) transcribe lo expuesto por el juez administrativo, concluyendo que debe aplicarse el artículo 195 del Código Fiscal, puesto que su aplicación no resulta facultativa, sino obligatoria. Señala que en el sentido descripto, se ha expedido este Tribunal en la sentencia dictada con fecha 16 de noviembre de 2015, Registro 3237, Sala III, en el expediente instado a la firma.

En lo tocante a la actividad de “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías” (código NAIIB 635000), señala que si bien la empresa reconoce que realiza la misma, no la registra en sus declaraciones juradas. Transcribe lo expuesto por el a quo, el cual consideró que resultaba correcto el encuadre legal de la misma, ciñendo la controversia a la manera de determinar la base imponible. Al respecto indica *“...esta Autoridad de Aplicación no desconoce que la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos obtenidos por prestar dicho servicio menos lo abonado al fletero por la actividad de transporte realizada...no existiendo posibilidad por parte de esta Agencia de discriminar los conceptos incluidos en la cuenta de fletes a recuperar, al no aportar el contribuyente tanto en oportunidad de la fiscalización como de las Medidas para Mejor proveer, documentación que permita determinar cuales corresponden a fletes realizados a terceros y cuales a los fletes utilizados para sus propios granos, se procede a ratificar lo actuado en la fiscalización y confirmado por la actuante en el período de apertura a prueba, tomando como base imponible los montos que surgen de la cuenta fletes recuperados...”*

Respecto del agravio sobre el desconocimiento del fundamento por el que se practican los ajustes en las bases imponibles de las actividades “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000) y de “Comercialización de productos agrícolas efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos (código NAIIB 512113), indica los procedimientos llevados a cabo para obtener la base imponible ajustada, los que transcribe.

Sobre la aplicabilidad del art. 11 del Convenio Multilateral, arguye que *“...resultando la firma ser un intermediario al realizar ventas por consignación de cereales, retribuida a través de comisiones, ingresos perfectamente identificables; tanto en la documentación como en la contabilidad de la firma, los ingresos provenientes de tal actividad se encuentran alcanzados indubitablemente por las previsiones del artículo 11 de la Ley de Convenio Multilateral, atento que el mismo establece la forma de distribución de ingresos provenientes de las actividades de rematadores, comisionistas u otros intermediarios”*. Cita jurisprudencia de la Comisión Arbitral, Plenaria y de este Cuerpo en apoyatura de su tesis y concluye que tratándose de un criterio reiteradamente receptado por los Organismos de aplicación del citado Convenio, no le asiste razón a los recurrentes.

Explica las tareas de auditoría y conclusiones obtenidas por el juez administrativo para el armado del coeficiente de ingresos y de gastos aplicable al período fiscalizado.

Arguye que los intereses resarcitorios del artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011), se fundan en la procedencia del ajuste impuesto y constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital. Ergo, comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago.

A su vez, ratifica la extensión de la responsabilidad en forma solidaria a los integrantes del Órgano de Administración. Remarca que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, la que sólo exige la comprobación del efectivo cargo para imputar este tipo de responsabilidad. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este extremo que no se verifica en el presente. Destaca que el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a la decisión de ejercer su derecho de accionar contra el contribuyente directo del tributo. Explica que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo y que el derecho común resulta aplicable de manera supletoria por vía del art. 4 del Código Fiscal. 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. Menciona que bajo la normativa provincial, se responden por las multas sin necesidad de probar intención dolosa o culposa (según art. 63 del Código Fiscal). Cita diversos precedentes en pos de avalar su postura.

Finalmente, previo destacar con relación al planteo del caso federal, que el recurrente podrá, en la etapa oportuna, ejercer el derecho que le asiste, solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la disposición delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 14 de diciembre de 2023, dictada por el departamento de relatoría área metropolitana iii de la agencia de recaudación de la provincia de buenos aires, se ajusta a derecho.

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

Así, en primer término, y alternado el orden de exposición de los agravios, debo comenzar con análisis del planteo prescriptivo opuesto por la apelante contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación por el período fiscal 2017.

En este sentido, y en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la ARBA, cabe señalar de forma preliminar –en atención a los argumentos que sustentan a dichos planteos– que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia tributaria, 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, abordada y resuelta –a los fines que interesan en la presente instancia– por la CSJN 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 reglamentan la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, y afirmó que el mentado instituto (la prescripción liberatoria), 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 contexto, y frente a lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal (que establece: “*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*”), debo recordar que, en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217; voto a cuya lectura remito en honor a la brevedad), a raíz de lo resuelto por la CSJN en el fallo “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A” (citado) y la firmeza del 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”, del 16 de mayo de 2018 (a partir 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), sostuve que, en los casos bajo juzgamiento, correspondía adoptar la doctrina que emergía del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de los tributos– se oponían a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (abandonando así la postura prudentemente restrictiva que, respecto del citado artículo del Código Fiscal, adoptara hasta entonces).

Todo ello, sin perjuicio de señalar que este Cuerpo, en numerosos precedentes, ha sostenido 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 llevaron a aplicar la

doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado.

Ahora bien, los casos así resueltos de los que diera cuenta en los párrafos precedentes se vincularon, sin excepción, a períodos anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial que nos rige (Ley N° 26.994, B.O. del 8 de octubre de 2014; vigente desde el 1° de agosto de 2015, Ley N° 27.077, B.O. del 19 de diciembre de 2014). Y dicha circunstancia resulta destacable toda vez que el nuevo texto legal establece –entre sus disposiciones más importantes– que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de tributos (artículo 2532), y que el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local (artículo 2560).

Así, frente al cuestionamiento que pudiera surgir acerca de la vigencia –o no– de la doctrina sentada por la CSJN en autos “Filcrosa” (citado), considero necesario resaltar que esta última se sostiene, tal como destaqué *ut supra*, en una interpretación de base constitucional (es decir, en el sentido y alcance que corresponde otorgar a las normas constitucionales; en el caso, Arts. 121, 126, 75 Inc. 12, 31 y Ccs. de la Constitución de la Nación Argentina), y no de nivel legal. Conforme ello, el cambio normativo experimentado en este último nivel, a raíz de la entrada en vigor del nuevo Código Civil y Comercial, en modo alguno podría modificar y/o derogar aquella doctrina.

Lo expuesto me lleva a concluir que no existen elementos suficientes para abandonar la postura que adoptara en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (citado), y, en consecuencia, adelanto que analizaré la prescripción incoada a la luz del criterio que dimana del citado precedente aplicando –en atención al período fiscal bajo juzgamiento– el Código Civil y Comercial vigente.

No resulta ocioso destacar, a mayor abundamiento, que dicha solución se encuentra en línea con el criterio que expusiera en numerosos precedentes de este Tribunal a la hora de juzgar el plazo de suspensión aplicable a la notificación de la liquidación de diferencias o de la resolución de inicio (como actos susceptibles de interpelar fehacientemente al deudor, en los términos de la doctrina sentada por la CSJN *in re* “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR– resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”, del 21 de junio de 2018; ver *infra*), utilizando el término de un (1) año, previsto en el 2do. párrafo del Art. 3986 del Código Civil, para aquellos casos en que dicha notificación se hubiera practicado durante su vigencia; y el término de seis (6) meses, contemplado por el Art. 2541 del Código Civil y Comercial, cuando la misma se hubiera practicado con posterioridad a la entrada en vigor de este último (esto es, el 1° de agosto de 2015).

En definitiva, bajo el criterio expuesto, y de conformidad con las consideraciones que

desarrollaré en los párrafos siguientes, vinculados al plazo de prescripción aplicable y el sentido y alcance que corresponde otorgar al nuevo Art. 2532 del Código Civil y comercial, es que debe realizarse el cómputo pertinente; lo que así declaro.

Así, cabe recordar en primer lugar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa, 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...”*; y que si bien el Art. 2562 Inc. “c” del Código Civil y Comercial de la Nación establece que: *“Prescriben a los dos años: c) el reclamo de todo lo que se devenga por años o plazos periódicos más cortos...”*, no menos cierto es que el Art. 2532 de este último señala: *“En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”* (el subrayado me pertenece).

Debo resaltar en este punto, que se han verificado en doctrina y jurisprudencia diversas posturas interpretativas acerca del alcance de esta última norma. Sin embargo, y con independencia de la opinión del suscripto acerca de la validez constitucional, o no, que encierra la delegación de facultades que propone (análisis que resulta vedado en la instancia a raíz de lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal), he arribado al convencimiento de que el CCyC, habida cuenta de que **no estipula de manera expresa** que las jurisdicciones locales -respecto de la materia prescriptiva- se rigen por sus propias normas, sino que, por el contrario, **especifica que tan solo el plazo será fijado por ellas**, ninguna otra condición establecida por la norma local resulta aplicable.

Al respecto, comparto las consideraciones que expusiera el Juez doctor Genoud en el fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL” (citado).

En dicho precedente, sostuvo el magistrado: *“Se impone entonces analizar las consecuencias que proyecta el cambio de legislación [en referencia al nuevo Código Civil y Comercial] sobre la mentada doctrina de la causa ‘Filcrosa’ y sobre la adoptada por esta Corte en la causa C. 81.253, ‘Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada’, sentencia de 30-V-2007, a partir de la cual se siguió la orientación fijada en el aludido precedente del Máximo Tribunal federal. En una aproximación inmediata, parece contundente que el legislador nacional cedió al ámbito provincial la posibilidad de regular acerca del tiempo de extinción de las obligaciones en materia impositiva. De allí en más, ya no es dable predicar la doctrina mencionada sin cortapisas”*.

Partiendo de dicha base, y luego de analizar la doctrina sentada por la CSJN en la

causa “Filcrosa” (destacando particularmente que los extremos de la misma son consistentes con la línea jurisprudencial que la Corte federal desarrolló desde el caso “Tomasa de Vélez Sarsfield contra Consejo de Educación de la Provincia de Buenos Aires”, fallado en 1882 –Fallos: 23:647; 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344–), señaló: “III.1. De lo llevado hasta aquí, no encuentro en la jurisprudencia reseñada ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la prescripción tributaria en situaciones como las que se presentan en este caso, al margen de su plazo. III.2. En procura de dilucidar dicho interrogante, las palabras que integran el nuevo texto legal parecerían limitar la habilitación al solo diseño de los plazos de extinción. Ello atento a que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (Fallos: 313:1007)” (el subrayado me pertenece).

Así, sostuvo finalmente: “IV. Por lo expuesto he de concluir que la atribución que confiere el art. 2.532 del nuevo cuerpo legal al legislador provincial, se refiere exclusivamente a la fijación del plazo de prescripción de los tributos locales y de allí que, en lo relativo a la forma de determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias provinciales, cuestión debatida en autos, a mi juicio ha de quedar incólume la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 81.253, “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, sentencia de 30-V-2007”.

Y por lo demás, a juicio del suscripto dicha conclusión resulta reforzada a poco que se repare en que la delegación prevista por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, limitada al plazo de prescripción *stricto sensu*, resulta ser una solución razonable frente el exiguo plazo de dos (2) años al que, de lo contrario, quedaría sujeta la vigencia de las facultades determinativas del Fisco, por aplicación de lo establecido en el Art. 2562 Inc. “c” de dicho cuerpo normativo.

Consecuentemente, en virtud de lo dispuesto por el Art. 2532 del Código Civil y Comercial, corresponde aplicar al caso de autos, el plazo quinquenal previsto por el Art. 157 del Código Fiscal vigente.

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

inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (en virtud del diferimiento que establece con respecto a este tópico), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el Art. 2554 del Código Civil y Comercial (que dispone: *“El transcurso del plazo de prescripción comienza el día en que la prestación es exigible”*), 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, 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, corresponde sostener que el término quinquenal establecido 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 2017, debo destacar que el vencimiento

para la presentación de la declaración jurada anual operó el 28 de junio de 2018 (Conf. Resolución General (C.A.) N° 16/2017).

Así, el plazo quinquenal de prescripción comenzó a correr el 29 de junio 2018, y habría vencido a las 24 Hs. del 29 de junio del año 2023, de no haber mediado el 31 de mayo de 2023, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fojas 262/266), circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541 del Código Civil y Comercial, el cual establece: “*Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción*”.

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 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, entonces, reanudado el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, su vencimiento se produjo a las 24 Hs. del 29 de diciembre de 2023.

Así las cosas, habiendo sido dictada la Disposición Delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 4 de diciembre de 2023 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (y notificada con fechas 4, 5 y 7 de diciembre de 2023 -ver fojas 395/399-). En virtud de ello, se rechaza el agravio traído, lo que así voto.

Establecido lo que antecede, corresponde analizar los diversos planteos de nulidad incoados por los apelantes contra el procedimiento determinativo cursado y el acto dictado en su consecuencia.

Así, en primer término debo advertir, frente al planteo nulificante interpuesto contra el método determinativo empleado por la Autoridad de Aplicación, que la cuestión introducida no trae aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a la recurrente que deba ser solucionado a través de la declaración de nulidad que pretende. Máxime, cuando no se vislumbran anomalías o vicios que, a la luz de lo dispuesto por los Art. 128, 74 y 114 del Código Fiscal, justifiquen la sanción que persigue o acrediten la vulneración de los derechos constitucionales que le son garantizados.

Conforme ello, y sin perjuicio del análisis que eventualmente se efectuará al tiempo

de abordar los agravios de fondo incoados contra –precisamente– la determinación y ajuste practicados, corresponde desestimar el planteo de nulidad incoado; lo que así declaro.

Resuelto ello, y comenzando con el análisis de los planteos nulificantes incoados por ausencia de motivación suficiente en el acto dictado y por el rechazo de prueba ofrecida en la instancia de descargo, debe recordarse que el referido Art. 128 del Código Fiscal circunscribe –en principio– el ámbito de procedencia de la nulidad y prevé como supuestos de la misma –entre otros– a la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los Arts. 70 y 114 de dicho código y a la falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa.

En este sentido, el Art. 114 del Código Fiscal, en referencia a las resoluciones determinativas, dispone: *“La resolución deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente.”* Y, por su parte, el Art. 70 de dicho código, vinculado a las resoluciones que aplican multas, señala en su segundo párrafo: *“Estas resoluciones deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente.”*

De la lectura a la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el Juez Administrativo ha motivado suficientemente la misma, efectuando una 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.

Se ha dado así justificación y explicación a la pretensión fiscal incoada en este punto, merituando los elementos y constancias existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, aportados por la firma contribuyente.

Cabe destacar en este punto, que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos y expuestos por el Juez Administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que, por lo tanto, debe hallar

reparación por vía del recurso de apelación, al tiempo de abordar los pertinentes agravios de fondo.

Por su parte, con respecto a la nulidad planteada por el rechazo de la prueba que fuera ofrecida en la instancia de descargo, cabe destacar que en dicha instancia, la administrada ofreció prueba documental en poder de terceros y pericial contable.

Frente a ello, conforme surge de los considerandos del acto en crisis (ver fojas 363vta./365), el Juez Administrativo tuvo por presentada la documental en cuestión y, respecto de la pericial contable propuesta, resolvió su rechazo, brindando los fundamentos por los cuales decidió en tal sentido. Por ello, el rechazo no resulta infundado o arbitrario.

Es claro, entonces, que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades instructoras propias.

A mayor abundamiento, no puede obviarse que conforme el Art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria según Art. 4 del Código Fiscal), los Jueces Administrativos poseen amplias facultades para decidir la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también para ordenar la ejecución de medidas para mejor proveer, tal como, por lo demás, se encuentra previsto en el Art. 113 del Código Fiscal y ha sucedido en autos (ver Disposición Delegada SEATYS N°6656/23, glosada a fojas 310/315).

En consecuencia y por los fundamentos volcados en los considerandos precedentes, concluyo que no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue, ni la violación de derechos constitucionales. En orden a ello, corresponde rechazar la nulidad solicitada; lo que así declaro.

Luego, entiendo oportuno analizar el pedido de suspensión notificado a fojas 449/450, relacionado con la situación concursal del apelante. Al respecto, cabe destacar que el fuero de atracción sólo alcanza a las causas judiciales (no administrativas) de contenido patrimonial, por lo tanto, dado que en la provincia de Buenos Aires el procedimiento administrativo de determinación de deuda, y las vías recursivas que lo integran, no revisten la condición de “juicios”, tal instituto no posee incidencia sobre la tramitación de esta causa.

Por el contrario, para que exista juicio de contenido patrimonial contra el concursado, en los términos de la Ley 24.522, debe existir decisión administrativa firme, esto es, el pronunciamiento de esta Alzada que total o parcialmente acoja la pretensión de la Administración Tributaria, toda vez que el Código Fiscal establece que es ese

decisorio, el que puede ser objeto de ejecución (artículo 104 del T.O. 2011).

Concluyo entonces, que a la luz de las pautas del código citado, la finalización del procedimiento administrativo, como etapa previa y necesaria al proceso judicial, es condición para habilitar el fuero de atracción. Es decir, recién acaecido ese estadio procesal, se deberá evaluar el contenido de la sentencia que dirime la controversia planteada, y de corresponder, remitir el expediente al tribunal en el que tramita el concurso preventivo, para la posterior verificación del crédito fiscal. En dicho sentido, remito a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa “Argelite S.A.” (Sentencia de esta Sala II, de fecha 26 de junio de 2018, Registro N°2666), a cuya lectura remito en honor a la brevedad, lo que así declaro.

En lo tocante a la declaración en defecto de la base imponible por la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas”, resulta de aplicación lo prescripto en el artículo 195 del Código Fiscal, que dice *“Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales”*.

Conforme surge de fojas 371 el a quo indica que *“...la determinación de la base imponible se realizó sobre base cierta para lo cual la fiscalización relevó los mayores de las cuentas de ventas de cada tipo de grano entregado en consignación (CD de fs.93), los recibidos en consignación (Cd. de fs. 93) y las comisiones percibidas por la comercialización, (fs. 126) tomando el saldo al inicio del periodo fiscalizado 01/2017 que se obtiene del ajuste efectuado por ARBA de la actividad mencionada que se hizo en el periodo 12/2015...(Expediente 2360-0060470/2018), los demás montos (correspondientes al periodo 2016 y 2017) son aportados por el contribuyente y corroborados con los mayores aportados en CD de fs. 93, arribando a la base imponible ajustar durante el período fiscalizado... no se realizó en el periodo verificado ajuste alguno a los mayores aportados, calculando la fiscalización la base imponible detrayendo de las ventas de cereales en consignación, los cereales recibidos en consignación, más las comisiones y el saldo a favor del periodo anterior si existe, conforme se expone en papel de trabajo de fs. 127...”*

Respecto a la inclusión de las comisiones por intermediación de granos como integrantes de las ventas en el armado de la base imponible, se explicita por el juez administrativo que *“...el quejoso confunde términos como “base llena” y “monto*

transferido a los comitentes"... se entiende como "monto transferido a los comitentes" que en el caso en cuestión es Compras de cereales en consignación menos comisiones, ya que las compras de cereales en consignación no se encuentran neteadas de las comisiones en los mayores contables, consecuentemente el cálculo utilizado por la fiscalización es el correcto ya que en caso contrario estaría considerando montos trasferidos a los comitentes superiores que los que efectivamente se efectuaron" y concluye que "...en relación al planteo de que las comisiones tributarón "base llena" la única diferencia en la base imponible que puede acontecer teniendo en cuenta la metodología utilizada por la fiscalización que ha sido la prevista estrictamente por el Código Fiscal es tan solo temporal en la medida de que no se hayan liquidado todas las ventas en comisión en el mes en que las mismas se efectúan".

Siendo que el proceder fiscal se ha circunscripto a las directrices del art. 195 antes transcripto, corresponde confirmar el ajuste practicado, lo que así voto.

Continuando con los cuestionamientos traídos a consideración de este Alzada, es dable poner de resalto que el a quo a fojas 372/375 expone que si bien la contribuyente reconoce en su escrito de descargo que desarrolla la actividad de "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías" (NAIIB 635000), no la plasma la misma en las declaraciones juradas presentadas por el período fiscal 2017 (enero a diciembre).

Para examinar el correcto tratamiento fiscal, tras la presentación de dicho descargo, se dictó la Disposición Delegada SEATYS N° 6656/23 ordenándose la producción de una Medida para Mejor Proveer, a través de la cual, el juez administrativo procedió a la designación de un Agente del Fisco a fin que examine el descargo, la documentación adunada y la de respaldo de las operaciones de transporte del periodo fiscalizado, donde consten los fletes, facturas y/o notas de débito emitidas y recibidas en concepto de fletes, órdenes de pago, minutas contables y registraciones del Libro Diario, mayores contables conforme al circuito administrativo implementado por la firma y exprese si se trata (o no) de recupero de gastos. A fojas 327/329 consta el informe del referido Perito, que concluyó que no se trata de un recupero de gastos, ciñéndose el debate a la conformación de la base imponible.

Al respecto, el a quo expresa que si bien *"...la base imponible está dada por la diferencia entre los ingresos obtenidos por prestar dicho servicio menos lo abonado al fletero por la actividad de transporte realizada ... no se ofreció tampoco en instancia probatoria prueba documental ni otro medio de prueba idóneo para arribar a los importes mensuales de fletes a recuperar de terceros, conforme se solicitara en Acta de Requerimiento 22008 el cual se adjunta a fojas 319, el que fuera contestado por el contribuyente mediante un escrito obrante a fojas 324/326, en el cual*

manifiesta en el párrafo cuarto que: "...resulta imposible armar la trazabilidad de los fletes a efectos de aportar la información que es requerida por esta Agencia. Tan solo resulta posible aportar el detalle sobre los fletes contratados y los servicios de fletes prestados, lo cual ha sido incorporado en las presentes actuaciones... Que no existiendo posibilidad por parte de esta Agencia de discriminar los conceptos incluidos en la cuenta de fletes a recuperar, al no aportar el contribuyente tanto en oportunidad de la fiscalización como de las Medidas para Mejor proveer, documentación que permita determinar cuales corresponden a fletes realizados a terceros y cuales a los fletes utilizados para sus propios granos, se procede a ratificar lo actuado en la fiscalización y confirmado por la actuante en el período de apertura a prueba, tomando como base imponible los montos que surgen de la cuenta fletes recuperados".

Conforme a los dichos de la firma, y la limitación probatoria antes señalada, no existiendo en las actuaciones constancias que alteren las conclusiones antes referenciadas, corresponde rechazar el agravio, lo que así declaro.

Continuando con los agravios de fondo y más allá de la nulidad refutada ut supra, respecto al cuestionamiento de los ajustes en las bases imponibles de las actividades "Servicios de almacenamiento y depósito" (Código NAIIB 632000) y de "Comercialización de productos agrícolas efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos (código NAIIB 512113), es de señalar que el juez administrativo brindó las explicaciones sobre el punto a fojas 375/377 del acto recurrido.

En ese sentido, respecto a la actividad "Servicios de almacenamiento y depósito" (Código NAIIB 632000) para la confección de la base imponible, la inspección se limitó a relevar los registros de las cuentas de los mayores contables: ingresos por secado, ingresos por almacenaje, ingresos por paritarias, ingresos por acondicionamientos varios, ingresos por servicios de agroinsumos, ingresos por administración de siembra, etc., habiendo arribado a un ajuste anual de \$ 4.779.938 (papel de trabajo de fs. 133), en tanto se verificó que se declaró importes inferiores (volcándose las conclusiones en el Formulario R 222).

Por su parte, la base imponible para la actividad de "Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos" (Código NAIIB 512113), se sustentó en la información de los mayores contables de ventas acopio (trigo, cebada, maíz, girasol, etc.) ajustándose los ingresos declarados por un importe mayor en la posición mensual 04/2017 y por un importe menor, para los períodos 01/2017 y 03/2017 (papel de trabajo de fs. 125).

Siendo que no se ha arribado prueba alguna que modifique los resultados obtenidos

por la Autoridad de Aplicación, corresponde rechazar el agravio traído, lo que así voto.

En lo tocante a la queja traída por la contribuyente vinculada a la improcedencia de la aplicación del artículo 11 de Convenio Multilateral para las actividades de intermediación en la venta de granos y fertilizantes, en tanto considera que para resultar operativo el Régimen Especial la sede de la firma y el lugar donde se comercialicen los bienes debe diferir, es de adelantar que no le asiste razón, debiendo atribuirse el 100% de tales ingresos por intermediación a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

El mentado artículo dispone *“En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante”*.

Dicha norma es de aplicación, en tanto la firma de marras resulta ser un intermediario al realizar ventas por consignación de cereales, siendo retribuida a través de comisiones, con ingresos identificables en tal carácter.

Cabe traer a colación la Resolución (CP) N° 11/2002, en la cual se resolvió: *“Que el artículo 11 del Convenio Multilateral se refiere a la actividad de intermediación, y esa es la actividad concreta que realiza la empresa... por lo que no existen coeficientes de gastos ni de ingresos, sino un porcentaje de los ingresos se atribuye directamente a la jurisdicción donde se encuentra la sede o la oficina central... el régimen especial para este tipo de actividades ha querido garantizar un porcentual fijo para el lugar donde se encuentre la sede, oficina y/o administración del contribuyente, y el resto por el lugar en el que la operación se realiza, o se efectúa la obra, o se presta el servicio, según corresponda. Que cuando la oficina central está situada en la misma jurisdicción en donde se encuentren los bienes no corresponde distribuir ingresos porque los bienes y la oficina central están ubicados en el mismo lugar, por lo que no hay otra jurisdicción más que esa única en donde se desarrollan las actividades, a lo que le corresponde atribuirse el 100% de los ingresos”*. Con igual criterio se expidió la Comisión Arbitral mediante las Resoluciones CA N° 49/09, CA N°50/2010,

Ahora bien, es de destacar que la firma de marras aplicaba el Régimen General del Convenio Multilateral a todas sus actividades, razón por la cual, el Fisco reajustó el total de los ingresos computables, obteniéndose un nuevo coeficiente de ingresos, detrayendo del cómputo aquéllos ingresos cuya asignación correspondía efectuarse por el Régimen Especial del art. 11 de dicho Convenio (provenientes de venta de

cereales y oleaginosas en consignación, y venta de agroquímicos y fertilizantes en consignación) –papel de trabajo de fojas 119-.

Respecto al Coeficiente de Gastos aplicable al período verificado, la inspección relevó los papeles de trabajo aportados por la contribuyente y los cotejó con la información de los Cuadros de Gastos de los Estados Contables de los ejercicios económicos finalizados al 30/06/2016 (CD de fojas 93).

Tras dichas tareas de auditoría, se efectuaron observaciones en relación a los gastos considerados como computables por el contribuyente, que deben considerarse como no computables, en tanto se encuentran relacionados con la actividad de comercialización de granos, agroquímicos y fertilizantes en consignación (cuyos ingresos se atribuyen por el Régimen Especial del Artículo 11 antes mencionado), así también, los gastos vinculados a las exportaciones. Por ello, se procedió a detraer los mismos, calculándose un nuevo Coeficiente de Gastos (papel de trabajo de fojas 119).

Más allá de la descripción expuesta, en referencia al armado del coeficiente de gastos, la firma de marras no brinda argumentos que justifiquen el yerro del Fisco ni agrega prueba y/o documento útil que altere o modifique el ajuste señalado, ciñendo su crítica tan sólo a manifestar su disconformidad con el mismo.

En ese sentido ha manifestado la Comisión Arbitral en la Res. CA 47/2006 (ratificada por la CP 22/07) que *“... la negligencia e impericia del contribuyente a la hora de probar las proposiciones formuladas en su acción son sólo atribuibles a él y no a la Comisión Arbitral, que como se sabe, debe decidir en función de las pruebas aportadas y no de aquéllas que no conozca, además de no estar facultada para suplir una manifiesta inactividad o insuficiencia probatoria del accionante, sobre hechos fáciles de acreditar, como lo sostiene el penúltimo considerando de la resolución apelada. Por estas razones, la Comisión Arbitral, en su momento, obró correctamente”*. En sentido coincidente, la Res. CA N° 11/2009 (ratificada por la Res. C.P. 23/2010) que *“...al promover la acción ante la Comisión Arbitral, el promotor además de expresar las razones de hecho y de derecho en que se basa, debe acompañar todas las pruebas de las que intenta valerse (artículo 8° del Reglamento Procesal, aprobado por Resolución General N° 6/2008). Que existe una presunción de legitimidad en el acto determinativo y en el presente caso, Western Geco S.A. se ha limitado a cuestionar la resolución determinativa sin acompañar los elementos de hecho que la conmuevan...”*

En virtud de los fundamentos esbozados en los considerandos anteriores, corresponde confirmar el ajuste fiscal, lo que así declaro.

Con relación a 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).

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 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.

En cuanto a la alegada violación de principios y 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.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/34 del alcance N°2, -que corre como fojas 401-, por el Sr. Guillermo Cabana, como de apoderado de "LOS GROBO AGROPECUARIA S.A." y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cooter, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia (cuyas ratificaciones obran a fojas 420/422), contra la Disposición Delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 4 de diciembre de 2023 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 6º del acto recurrido. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición apelada, en cuanto ha sido materia de agravios.

Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término, advierto preliminarmente que, en virtud de los fundamentos expuestos, adhiero sustancialmente a lo resuelto por mi Colega preopinante, Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al tratamiento que otorga a la responsabilidad solidaria endilgada por el acto apelado.

Ello así, sobre la base del criterio que sostuve en autos "DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro n° 4425 de la Sala III, donde expresara la importancia de destacar el fundamento estrictamente recaudatorio sobre este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa por mandato legal y/o convencional.

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

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la

misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

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

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Formulario R-200, Acta de Asamblea General Ordinaria y Extraordinaria del 28/12/2016, de fojas 78/79 y 19/32, respectivamente). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

Por último, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores

“subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cotter, miembros del directorio social, órgano encargado de su administración.

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

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo, no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley n° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley n° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina (a pesar de mi disidencia), considerándola aplicable al caso de los Sres. Carlos José García y Santiago Cotter, sobre quienes no se evidencia participación efectiva alguna en la administración social en materia impositiva y, con ello, el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Muy distinta es la situación del SR. Gustavo Fabián Grobocopatel, presidente de la empresa, que en tal carácter suscribe los Estados Contables de la empresa cerrados

al 30/06/2017 y 30/06/2018 (CD agregado a foja 19), con la pormenorizada descripción de activos y pasivos tributarios, incluido el impuesto de autos.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Grobocopatel.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Por último, en relación a la suspensión del procedimiento solicitada en el marco del concurso preventivo que alcanza a la firma de autos, coincidiendo con el criterio expuesto por el Instructor, remito en cuanto a los fundamentos del rechazo propuesto a lo expuesto en autos “USANDIZAGA, PERRONE Y JULIARENA SA”, Sentencia del 18 de agosto de 2025, Registro 4962 de la Sala III, lo que así voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/34 del alcance N° 2, agregado a fojas 401, por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.” y de los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cooter, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 4 de diciembre de 2023 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 6° del acto recurrido sobre los Sres. Carlos José García y Santiago Cotter y, solo respecto del pago de la sanción aplicada, la establecida sobre el Sr. Gustavo Fabián Grobocopatel. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición apelada, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a la resolución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/34 del alcance N° 2, agregado a fojas 401, por el Sr. Guillermo Cabana, en representación de la firma “LOS GROBO AGROPECUARIA S.A.” y de los Sres. Gustavo Fabián Grobocopatel, Carlos José García y Santiago Cooter, con el patrocinio letrado del Dr. Juan Rafael Astibia, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 10127 dictada con fecha 4 de diciembre de 2023 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 6° del acto recurrido sobre los Sres. Carlos José García y Santiago Cotter y, solo respecto del pago de la sanción aplicada, la establecida sobre el Sr. Gustavo Fabián Grobocopatel. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición apelada, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese. Notifíquese 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°2360-377723/21 "LOS GROBO AGROPECUARIA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33275665-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°3780 .-