



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 2360-116801/2009 -- “TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-116801 del año 2009, caratulado “TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A.”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1945) con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 1887/1898, 1908, 1910, 1912, 1914, 1916 y 1918, 1933 y 1935/1937 por los Sres. José Fernando Castelli como apoderado de TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A., Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales, Julián Martínez Youens, Jorge Luis Frías, Rubén Mario Rodríguez, Salvador Carbó, Plácido Enrique Humanes y Héctor Masoero, todos con el patrocinio letrado del Dr. Liban Ángel Kusa contra la Disposición Delegada SEFCS N° 4172, dictada con fecha 29 de noviembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición (obrante a fojas 1847/1866), se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades de “*Servicio de almacenamiento y depósito*” (NAIIB 6323000) y “*Servicio de créditos para financiar otras actividades económicas*” (NAIIB 659810), durante los períodos fiscales 2007 y 2008, estableciéndose que las diferencias a favor del Fisco (8°) ascienden a la suma de pesos ochocientos treinta y dos mil ochocientos sesenta y uno con noventa centavos (\$ 832.861,90), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). En el art. 9° establece saldos a favor del contribuyente por la suma de pesos seiscientos setenta y cuatro mil doscientos cincuenta y tres con noventa

centavos (\$ 674.253,90) por los meses 01/2007, 04/2007, 05/2007, 06/2007, 07/2007, 08/2007, 12/2007, 04/2008, 06/2008, 08/2008 y 11/2008. Por su parte, en el art. 10° 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 (art. 11°) que, atento a lo normado por los arts. 21 inc. 2°, 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios los Sres. Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales, Julián Martínez Youens, Jorge Luis Frías, Rubén Mario Rodríguez, Salvador Carbó, Plácido Enrique Humanes, Ignacio Alvarez y Héctor Masoero,

A fs. 1948 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 1952 se ordena el traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 1956/1964, el pertinente escrito de réplica.

A continuación se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo, se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechazan la informativa y pericial por resultar innecesarias para la resolución de la causa. Se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- En el recurso presentado por la firma, se plantea la prescripción de las facultades del Fisco para determinar el impuesto, en virtud que las normas locales que sirvieron de sustento al acto resultan contrarias a la delegación de facultades de los arts. 121 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Cita "Filcrosa" y jurisprudencia posterior. Sostiene que los anticipos constituyen una obligación independiente del impuesto al cual corresponden, y que rige el art. 3956 del Código Civil conforme al cual comienza a correr la prescripción desde la fecha del título de la obligación (vencimiento de cada anticipo).

Recuerda la obligatoriedad que para los jueces inferiores revisten los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y plantea la inconstitucionalidad de las normas del Código provincial.

Explica que se liquidaron diferencias entre las cuentas contables de ingresos y los informados en las Declaraciones Juradas, imposibilitando la identificación conceptual de lo ajustado. Esgrime que la medida de mejor proveer solo fue una mera

formalidad y que se solicitaron pruebas de imposible cumplimiento.

Postula que las “diferencias de cambio automáticas” (cuenta nº 571727100), son emitidas de manera automática por el sistema, lo que implica que no signifiquen -de por sí- la existencia de un efectivo ingreso. Señala también la arbitrariedad en el obrar del Inspector, quien para el año 2007 sólo computó las diferencias volcadas en las facturas y/o notas de débito, pero en el año 2008 aplicó el procedimiento inverso. Por último, destaca que si el contribuyente “no aportó documentación de respaldo”, ello obedece -justamente- a que la misma no existe, debido a la automaticidad descripta.

En relación con las provisiones contables de participación de administradores (Cuenta nº 571767100) puntualiza que no generan la efectiva existencia de ingresos. Sostiene que, en el mejor de los casos, resultarían gastos no incurridos, concepto ajeno a la base imponible. Apunta que no existe documentación de respaldo, porque las provisiones no se constituyen con soporte en documentación legalmente exigible.

Luego, analiza las provisiones contables de ajustes de auditoría (dispuestos en distintas cuentas), y explica que su objetivo es precaver contingencias de diferente naturaleza. Agrega que su reversión o modificación no significa -por si misma- la generación de ingresos para determinar base imponible.

Por su parte, para las provisiones contables por bonificaciones (Cuenta nº 550645441) da por reproducidos los argumentos anteriores. Agrega que la firma grava el ingreso bruto de sus ventas y servicios sin practicar deducción por bonificaciones, de manera que el ajuste apelado viene a duplicar la carga impositiva.

En punto a los intereses a plazo fijo con Banco Itaú (Cuenta nº 572017001) sostiene que se trata de un ingreso exento. Indica que el devengamiento de intereses considerado en julio de 2008 fue anulado en diciembre, careciendo de todo sustento el ajuste pretendido. Remarca las diferencias entre ingreso, base imponible y hecho imponible. Cita doctrina y el Informe de la Dirección Técnica Tributaria 153/2002.

Menciona que conforme los argumentos esbozados la Disposición incurre en un exceso, en franca violación con lo dispuesto en el art. 17, 19 y 75 inc. 2 de la Constitución Nacional.

En lo tocante a la multa por omisión, plantea su prescripción. Destaca que en su caso no se encuentran los elementos exigidos para tener por configurada la infracción. Recuerda que es necesario un mínimo de subjetividad (culpa). En subsidio, alega la configuración de error excusable. En punto a la graduación de la pena, cita jurisprudencia en punto a la proporcionalidad; y recuerda la existencia de saldos a favor, lo cual impide que pueda considerarse tipificada la omisión atribuida.

Opone la nulidad de la disposición de marras. Aduce que existen vicios en la motivación, al desconocerse los criterios jurídicos aplicados, los elementos ponderados y que no se han arbitrado los medios necesarios para evitar colocar a la contribuyente en situación de indefensión. Arguye la violación al art. 18 de la Constitución Nacional y que resulta arbitrario el rechazo de la prueba pericial contable, substituyéndose la misma por una medida de mejor proveer. Cuestiona la discrecionalidad de la Administración y denuncia violado el principio de razonabilidad.

Manifiesta que los intereses son improcedentes, por la inexistencia de mora culpable. Pide su eximición y considera que las tasas son exorbitantes.

Comunica el fallecimiento del Sr. Ignacio Álvarez y adjunta certificado de defunción.

Agrega documental, ofrece pericial contable e informativa.

Los responsables solidarios adhieren al recurso incoado por la firma, dejando planteado en todos los casos reserva del Caso Federal.

Por su parte, a fojas 1935/1937 el Sr. Héctor Maoero destaca que se ha desempeñado como Director Titular exclusivamente desde el 25/04/2007 al 06/11/2008 y pide que -a todo evento- la pretendida extensión de responsabilidad solidaria se limite al período en que efectivamente ha ejercido el cargo.

II. A su turno, la Representación Fiscal señala que existe una reiteración de los planteos esbozados en las etapas anteriores, los que ya han sido refutados de manera acabada.

En punto a la nulidad opuesta, señala que la determinación impositiva llevada a cabo se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, y que se ha respetado el debido proceso, manteniéndose inalterado el derecho de defensa del contribuyente. Agrega que de la lectura de los considerandos del acto surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado, su sustento fáctico y jurídico para una determinación efectuada sobre base cierta, de manera que se brinda suficiente apoyo a la causa del ajuste. Cita jurisprudencia, y recuerda que los vicios deben ser de carácter grave y solemne, circunstancia que no se acredita en el caso de marras.

Respecto al rechazo de la prueba pericial, transcribe los argumentos del juez administrativo, señalando que la Autoridad da explicaciones de la reconducción de la prueba ofrecida en una medida de mejor proveer, en el marco de la cual a la firma se le requirió y ésta presentó documentación, ejerciendo así su defensa. Recuerda las amplias facultades de los jueces administrativos para elegir la prueba y 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.

Respecto a los agravios vertidos sobre el ajuste realizado, remite a la descripción del procedimiento realizada a fs. 1858 vta., poniendo de resalto las oportunidades que ha tenido la contribuyente para aportar la documentación de respaldo no aportada. Sostiene por ello que el agravio no puede prosperar.

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.

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.

Por último, con respecto a la atribución de responsabilidad solidaria, expresa que la Agencia circunscribió su proceder a los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y a las constancias recabadas, habiendo partido de la calidad de integrantes del órgano societario, quienes por su parte no alegan ni intentan actividad probatoria alguna en contrario. Recuerda que los responsables solidarios no son deudores subsidiarios, sino ilimitados. Cita jurisprudencia y solicita se confirme la extensión de

responsabilidad que contiene el acto.

En punto al agravio por el cual se solicita se limite la responsabilidad del Sr. Masoero al período comprendido entre 25/04/2007 y 6/11/2008, remite a fs. 1862 vta., en donde lo peticionado ya ha sido consignado.

Finalmente, en cuanto a los distintos planteos de inconstitucionalidad efectuados, recuerda que ello es una cuestión vedada a la presente instancia revisora conforme el art. 12 del Código Fiscal.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFCS N° 4172, dictada con fecha 29 de noviembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), 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 de los recurrentes, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, advierto 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 determinación efectuada). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Corresponde tratar el planteo que justificaría, a criterio del apelante, la declaración de la nulidad del acto dictado, para lo cual alega la falta de motivación en el accionar fiscal, y la arbitrariedad en el rechazo de la prueba ofrecida.

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

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada, no se observa la ausencia de

los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal con ponderación de los elementos existentes en el expediente recabados por el Fisco adjuntados con el descargo por la firma de marras, y se han brindado y detallado los motivos que originaron diferencias.

Parte de la defensa del apelante reposa en el cuestionamiento por el rechazo de la prueba ofrecida, que habría vulnerado su derecho al debido proceso legal y la metodología utilizada para la conformación de la base imponible. Es necesario repasar las constancias del expediente a fin de analizar los ofrecimientos probatorios realizados, las razones dadas por el Fisco para el rechazo de la prueba ofrecida por la parte y las efectivas oportunidades de prueba existentes durante el trámite; para luego determinar si, en el caso, puede observarse violación alguna a la defensa, capaz de justificar una declaración de nulidad del acto.

Pues bien, a fojas 1858 vta. del expediente la Autoridad de Aplicación pone de resalto que en el transcurso del procedimiento el contribuyente *“tuvo oportunidad manifiesta de aportar la documentación necesaria para dilucidar los hechos controvertidos en las mismas, toda vez que se recondujo mediante una medida de mejor proveer de fs. 1749, la producción de la prueba pericial ofrecida por éste para justificar las cuentas contables bajo análisis, pudiendo en consecuencia, ejercer ampliamente su derecho de defensa, con la finalidad de revertir la presunción efectuada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires”* y que sin embargo, *“ante los requerimientos efectuados el contribuyente no ha podido justificar los componentes de todas las cuentas contables analizadas y a la luz de la documentación aportada y de la restante que obra en las presentes, se concluyó que hay cuentas que no han sido justificadas y se ha procedido a rectificar el ajuste efectuado, detallándose en los formularios correspondientes los alcances del mismo”*. Es decir, que el juez administrativo brindó motivos concretos para rechazar la prueba pericial contable (y su reconducción a través de una medida de mejor proveer) los que pueden (o no) ser compartidos por la parte recurrente. Ello, no implica la ausencia de fundamentos, tal como se aduce.

Es de destacar que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, se trata de la justicia de la decisión, cuestión que constituye un tema de fondo que debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. Conforme surge de las actuaciones la firma de marras

ha podido ejercer sus derechos durante todo el trámite. Huelga advertir que en esta oportunidad procesal - en la que se estudia la existencia (o no) de vicios susceptibles de fundar la declaración de nulidad de los actos-, resulta indiferente que los fundamentos dados sean o no compartidos por el impugnante, sino que el tamiz se concentra en el determinar el correcto cumplimiento de los pasos procesales formales que garanticen el cabal ejercicio de la defensa en juicio, lo que encuentro plenamente cumplido en el caso de marras, lo que así declaro.

Respecto de los planteos prescriptivos opuestos contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales y para aplicar sanciones por los períodos fiscales 2007 y 2008, corresponde señalar 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].

Ahora bien, 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 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 declaró 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.

Todo ello, sin perjuicio de señalar que, en rigor, comparto en lo sustancial la posición sostenida en diversos precedentes de este Cuerpo, en el sentido de 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, 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 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 2007 y 2008, 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 2008 (Resolución General C.A. N° 4/2007) y 30 de junio de 2009 (Resolución General C.A. N° 09/2008). El plazo quinquenal de prescripción inició su cómputo a partir del 1 de julio de 2008 (por el año 2007) y del 1 de julio de 2009 (por el año 2008) y habría vencido a las 24 hs. del 1 de julio de 2013 y del 1 de julio de 2014, respectivamente, de no haber mediado el 25 de febrero de 2010 la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fs. 1572/1573). 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 25 de febrero de 2011 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual –para los períodos 2007 y 2008– habría fenecido el 1 de julio de 2014 y el 1 de julio de 2015, respectivamente. Se observa pues, que el dictado de la Resolución con fecha 29 de noviembre de 2013 y su consiguiente notificación aconteció en tiempo útil (ver fojas 1876/1885, acaecidas con fecha 16, 17, 18 y 20 de diciembre de 2013). Entiendo por ello, que el planteo de prescripción de las acciones del Organismo Fiscal para determinar el tributo, no puede prosperar, lo que así declaro.

Con relación a la prescripción de la sanción por omisión aplicada respecto de los periodos auditados, debo dejar constancia que recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 07/03/23). En este precedente, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del 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), el Máximo Tribunal sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a

quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319”.

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

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial 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; y 2), advertir que, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de las obligaciones fiscales (caso de autos, en el cual, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal), resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Entiendo entonces que, por las razones destacadas *ut supra* con respecto a la prescripción de los tributos locales, corresponde aplicar la doctrina judicial citada, lo que así declaro.

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

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

precedentes referenciados.

En consecuencia debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual (tal como fuera expuesto).

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

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

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

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr el 30 de junio de 2008 (Resolución General C.A. N° 04/2007) y 30 de junio de 2009 (Resolución General C.A. N° 09/2008) y venció en la medianoche del 30 de junio de 2010 y 30 de junio de 2011, respectivamente, sin que se verifique a su respecto, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso –según las constancias de estas actuaciones–.

Atento ello, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa por omisión prevista en el art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, vinculada a los períodos fiscalizados, lo que así voto.

Pasando ahora al fondo de la cuestión, la parte apelante alega que la pretensión fiscal se sustenta en adicionar a los ingresos plasmados en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los importes que el Fisco califica como “diferencias sin justificar”.

Respecto a estas discrepancias en la base imponible, es de señalar que las mismas no han sido acreditadas por la parte apelante ni durante el procedimiento de determinación ni ante esta Alzada, circunscribiéndose a sostener dogmáticamente que resultan diferencias sobre rubros que no serían gravados con el impuesto. Tales manifestaciones, por sí, resultan insuficientes a los efectos de acreditar su posición de defensa. No puede dejar de señalarse que la actividad probatoria constituye, como toda carga procesal, un imperativo del propio interés.

En tal sentido, le asiste razón a la Representación Fiscal en tanto puntualiza que en reiteradas ocasiones se le solicitó que adjunte o exhiba la documentación de respaldo de dichas cuentas, para poder efectuar el análisis de su composición, con resultado negativo.

En torno la prueba, es criterio pacífico de los máximos tribunales que las omisiones probatorias del actor limitan los alcances de la decisión final del Tribunal, dado que en el ámbito del proceso administrativo el interesado debe aportar los elementos de convicción que permitan tener por acreditada la circunstancia que invoca, en tanto no actúa en simple instancia recursiva, sino en proceso de conocimiento, debiendo entonces cumplir con la carga probatoria respectiva (SCBA, B. 49.121, "D'Ambar S.A", sent. del 21-VIII-1990; B. 55.872, "Pretto", sent. del 20-IV-1999; B. 61.399, "José Antonio Piazza Construcciones", res. del 20-III-2002; B. 56.587, "Chescotta", sent. del 16-VII-2003; B. 65.288, "Pasturenzi", sent. del 21-V-2008; B. 64.613, "Astilleros Neptuno", sent. del 5-X-2011; B. 66.609, "Baibiene", sent. del 4-IX-2013; B. 65.285, "H.S. Informática S.R.L", sent. del 6-XI-2013). Y ello no sólo por revestir tal calidad en el proceso (conf. art. 375, C.P.C.C.) sino también en virtud de la presunción de legitimidad que distingue a la actividad de la Administración Pública (causas B. 61.867, "Schmidt", sent. del 7-III-2007; B. 62.840, "Acosta", sent. del 27-III-2008; B. 62.783, "Unsain", sent. del 13-VII-2011; B. 59.957, "Morente", sent. del 18-IV-2012; B. 60.515, "Gearty", sent. del 22-V-2013; B. 62.716, "Palacios", sent. del 3-VII-2013, entre otros". SCBA, sentencia del 26 de octubre de 2016, en causa B. 62.395, "Yapur, Fortunato Rodolfo contra Provincia de Buenos Aires (Trib. Ctas.) Demanda Contencioso Administrativa”.

La búsqueda de la verdad material que debe regir como principio la labor de esta Alzada, no puede implicar sanear omisiones ni sustituir las cargas probatorias de las partes. Por dicho motivo, no habiendo elementos que refuten el proceder de la Autoridad Fiscal, corresponde ratificar el ajuste en este punto, lo que así declaro.

Respecto a la cuenta “intereses a plazo fijo con Banco Itaú” (Cuenta nº 572017001) y más allá de la postura de las partes, entiendo que el agravio deviene abstracto, en tanto se verifica en el papel de trabajo de fojas 1776 elaborado por la inspección, que la suma de \$ 117.108 estimada por este ítem (fojas 1761) fue incorporada a las diferencias justificadas por la empresa (fojas 1760 y 1762), volcándose luego tal situación en los formularios de cuantificación de la deuda determinada (trasladando como diferencias sin justificar sólo el importe de \$ 621.884,75).

En relación con los intereses resarcitorios impuestos en la Disposición recurrida, resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 96 del Código Fiscal (t.o. 2011 y concordante de años anteriores) 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, del 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 sufijación, 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...”*.

De la norma transcripta surge que dichos accesorios se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora del contribuyente, cabe puntualizar que 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 abonarlos 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 “Tren de la Costa S.A. del 5/12/02, Destilería Argentina de Petróleo S.A. del 29/12/2016, entre muchos otros). Por ende, el agravio debe ser desestimado, lo que así se declara.

Debo analizar, por último, los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad. En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto de 2021). En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “*resulta irrazonable*”. En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...*haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*”), la cual - por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan

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

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

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

consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

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

En relación al fallecimiento del Sr. Ignacio Álvarez denunciado, se tiene presente el mismo a sus efectos.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1887/1898, 1908, 1910, 1912, 1914, 1916 y 1918, 1933 y 1935/1937 por los Sres. José Fernando Castelli como apoderado de TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A., Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales, Julián Martínez Youens, Jorge Luis Frías, Rubén Mario Rodríguez, Salvador Carbó, Plácido Enrique Humanes y Héctor Masoero, todos con el patrocinio letrado del Dr. Liban Ángel Kusa contra la Disposición Delegada SEFCS N° 4172, dictada con fecha 29 de noviembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para imponer sanciones por los periodos verificados (2007 y 2008). **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 11° del acto apelado. **4º)** Tener presente el fallecimiento del Sr. Ignacio Álvarez. **5º)** Confirmar en lo demás la Disposición recurrida en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr. Angel Carlos Carballal: Analizadas las cuestiones traídas en apelación y en virtud de los fundamentos que expone, adhiero en lo sustancial a la propuesta resolutive efectuada por mi colega, el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, con excepción al tratamiento de los agravios planteados sobre la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para establecer sanciones y al tratamiento de la responsabilidad solidaria involucrada en autos.

Con respecto a las facultades del Fisco respecto de la multa aplicada, comparto la solución a adoptarse solo por el periodo fiscal 2007, encontrando fundamento suficiente para ello en que se verifica el vencimiento del plazo quinquenal previsto por el Código Fiscal. No así respecto a la sanción correspondiente por el periodo fiscal 2008, cuyo plazo prescriptivo en los términos del mencionado plexo normativo (artículos 157, 159, 161 y cctes), hubiera expirado el 1° de enero de 2014, aunque previo a ello se produce el dictado del acto determinativo y sancionatoria ahora apelado.

No pierdo de vista que recientemente la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia

(Sentencia del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/contencioso administrativo – medida cautelar”). Tal como sostuve en autos “ADDECO ARGENTINA S.A.” (Sentencia de Sala I, con fecha 05/05/2023, Registro N° 2442, entre muchos otros), adelanto que no comparto el alcance que otorga al mismo el voto de la instrucción.

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

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

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

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

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

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

opinión de este Vocal, que no puede prosperar la defensa de prescripción intentada respecto de la sanción referida al periodo fiscal 2008, lo que así Voto.

Con relación a la sanción correspondiente a este último periodo fiscal, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Que, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas). Sin embargo, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el presente caso, no encuentro que se verifique causal de exculpación alguna, debiendo confirmar la misma, lo que así voto.

Por último, discrepo parcialmente con el voto del Vocal instructor en cuanto al tratamiento efectuado a la responsabilidad solidaria, tal como lo sostuve en autos "DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A." de fecha 14-12-2021, Registro Nº 4425 de esta Sala (entre muchos otros), donde recordé el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa.

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 (Estatuto Social y modificaciones, Formulario R-200, y Actas de Asamblea y Directorio, de fs. 64/123, 577/580 y 587/602, respectivamente). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Salvador L. Carbo, Raúl A. Padilla, Jorge Luis Frias, Rubén Rodríguez, Daniel Pablo Orjales, Ignacio Álvarez, Placido E. Humanes, Julián Martínez Youvens y Héctor Masoero.

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, considerándola aplicable al caso de autos en relación a la situación de los Sres. Salvador L. Carbo, Raúl A. Padilla, Rubén Rodríguez, Plácido E. Humanes, Julián Martínez Youvens y Héctor Masoero, respecto de quienes no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte. Ello así, en la medida que analizado todo el procedimiento determinativo, no se ha podido individualizar documentación que denote intervención alguna de dichos administradores en cuestiones vinculadas a la cuestión impositiva de la empresa.

Por el contrario, distinta es la situación respecto de los Sres. Jorge Luis Frías (Presidente del Directorio durante el periodo fiscal 2008) y Daniel Pablo Orjales (Director Titular en los periodos fiscales 2007 y 2008). Distintas constancias de marras me llevan a rechazar aquella doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que analizar a fs. 166/199, los Estados Contables de la empresa al 31/12/2008, suscriptos por el Sr. Jorge Luis Frías en su carácter de presidente, dando cuenta de su participación activa en la administración social, con la descripción de activos y pasivos fiscales en general y del impuesto de autos en particular (vide fs. 174 y 183). reconociendo expresamente saldo a favor en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, expuesto en el rubro "Otros Créditos".

Asimismo, a fs. 219/272 y 336/395, se agregan las declaraciones juradas presentadas por la empresa, correspondientes al impuesto sobre los ingresos brutos (F. CM03) y al Impuesto al valor agregado - IVA (F. 731) respectivamente, suscriptas Sr. Daniel Pablo Orjales, actuando a través de los Sres. Francisco Mansi y Carlos Esteban Cirino (poder especial obrante a fojas 124/127).

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 a los Sres. Jorge Luis Frías y Daniel Pablo Orjales.

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).

En cuanto a la sanción aplicada, cuya ratificación se confirma, entiendo sí pertinente al caso el criterio emanado de la Suprema Corte de Justicia provincial a partir del precedente “Toledo” citado por la Instrucción, entendiendo inaplicable en autos la norma contenida en el artículo 63 del Código Fiscal por resultar violatorio del Principio de Personalidad de la Pena.

Finalmente y ante la presentación del certificado de defunción del Sr. Ignacio Álvarez (fs. 1899) deberá tomarse nota oportunamente del fallecimiento por parte de la Autoridad de Aplicación (en igual sentido este Cuerpo en “LOGÍSTICA LA SERENÍSIMA S.A”, sentencia del 3/6/2021, Reg. 2308 de la Sala I, “LÁCTEOS DON TORCUATOS.R.L.”, Sentencia del 26/4/2018, Reg. 3964 de la Sala III; en “S.E.A. Servicios Empresarios Argentinos SA.”, Sentencia del 5/7/2016, Reg. 3409 de la Sala III, entre muchas otras).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1887/1898, 1908, 1910, 1912, 1914, 1916 y 1918, 1933 y 1935/1937 por los Sres. José Fernando Castelli como apoderado de TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A., Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales, Julián Martínez Youens, Jorge Luis Frías, Rubén Mario Rodríguez, Salvador Carbó, Plácido Enrique Humanes y Héctor Masoero, todos con el patrocinio letrado del Dr. Liban Ángel Kusa, contra la Disposición Delegada SEFCS Nº 4172, dictada con fecha 29 de noviembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para imponer multa por la omisión de impuesto del período fiscal 2007. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 11 del acto apelado a los Sres. Salvador L. Carbo, Raúl A. Padilla, Rubén Rodríguez, Plácido E. Humanes, Julián Martínez Youvens, Héctor Masoero e Ignacio Alvarez. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad endilgada a los Sres. Jorge Luis Frías y Daniel Pablo Orjales, solo respecto del pago de la multa aplicada. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1887/1898, 1908, 1910, 1912, 1914, 1916 y 1918, 1933 y 1935/1937 por los Sres. José Fernando Castelli como apoderado de TERMINAL BAHÍA BLANCA S.A., Raúl Alfredo Padilla, Daniel Pablo Orjales, Julián Martínez Youens, Jorge Luis Frías, Rubén Mario Rodríguez, Salvador Carbó,

Plácido Enrique Humanes y Héctor Masoero, todos con el patrocinio letrado del Dr. Liban Ángel Kusa, contra la Disposición Delegada SEFCS N° 4172, dictada con fecha 29 de noviembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para imponer multa por la omisión de impuesto del período fiscal 2007. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 11 del acto apelado a los Sres. Salvador L. Carbo, Raúl A. Padilla, Rubén Rodríguez, Plácido E. Humanes, Julián Martínez Youvens, Héctor Masoero e Ignacio Alvarez. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad endilgada a los Sres. Jorge Luis Frías y Daniel Pablo Orjales, solo respecto del pago de la multa aplicada. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada. 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°2360-116801/09 "TERMINAL BAHIA BLANCA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33912140-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° 3792 .-