



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 2360-116167/2009 -- “SIDERAR S.A.I.C.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-116167 del año 2009, caratulado “**SIDERAR S.A.I.C.**”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones (fojas 2702) a este Tribunal, con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 2512/2539 por el Sr. Alejandro Roberto Martínez Villera, como apoderado de la firma “**SIDERAR S.A.I.C.**” y de los Sres. Daniel Agustín Novegil, Paolo Rocca, Martín Alberto Berardi, Roberto Bonatti, Roberto Oscar Philipps, Carlos Manuel Franck, Mario Hugo Azulay, Alberto Francisco Pertini, Manuel Jorge Del Carril, Francisco José Cudós y Cayetano Raúl Berterame, todos con el patrocinio letrado del Dr. Juan Manuel Ocampo, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición (obrante a fojas 2474/2493), se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, durante los períodos fiscales 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a diciembre) por el ejercicio de las actividades verificadas de “*Industrias básicas de hierro y acero*” (Código NAIIB 271000), “*Generación de energía térmica convencional*” (Código NAIIB 401110), “*Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales*” (Código NAIIB 452100), “*Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.*” (Código NAIIB 659990), “*Alquiler de maquinarias y equipos de oficina, incluso computadoras*” (Código NAIIB 712300), “*Servicios empresariales n.c.p.*” (Código NAIIB 749909), “*Venta al por mayor de hierro y acero*”

(Código NAIIB 514201), *“Venta al por menor excepto la especializada, sin predominio de productos alimenticios y bebidas”* (Código NAIIB 521200) e *“Industrias manufactureras n.c.p.”* (Código NAIIB 369990), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 5º) por la suma de pesos trescientos doce mil doscientos uno con cincuenta centavos (\$ 312.201,50) con más accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Por el art. 6º se reconocen saldos a favor del contribuyente por las posiciones 09/2008, 10/2008, 11/2008 y 12/2008. En el artículo 7º se aplica una multa equivalente al 10% del monto dejado de oblar, por haberse constatado la infracción prevista en el art. 61 del citado Código. Por último, conforme lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del mismo plexo normativo, se extiende la responsabilidad solidaria (art.9º) a los Sres. Daniel Agustín Novegil, Paolo Rocca, Martín Alberto Berardi, Roberto Bonatti, Roberto Oscar Philipps, Carlos Manuel Franck, Mario Hugo Azulay, Alberto Francisco Pertini, Manuel Jorge Del Carril, Francisco José Cudós, Cayetano Raúl Berterame y Rinaldo Campos Soares.

A fojas 2704 se adjudican las actuaciones a la Vocalía 9na. para su instrucción, quedando a cargo de la Cdora. Silvia Ester Hardoy y radicado el expediente en la Sala III de este Tribunal.

A fojas 2714 se corre traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, obrando a fojas 2715/2725 el escrito de contestación.

A continuación se hace saber que la presente causa fue readjudicada a la Vocalía de la 6ta. Nominación a cargo del Vocal Cr. Rodolfo Dámaso Crespi quedando la Sala II integrada con el citado profesional conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci 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, teniéndose presente la documental acompañada y rechazándose la informativa por resultar innecesaria para la resolución de las actuaciones. Atento al estado del procedimiento, se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras efectuar un relato de los antecedentes del expediente, solicitan se declare la prescripción de las facultades del Fisco para determinar el impuesto y/o para aplicar sanciones por los periodos verificados en base al art. 4027 del C.C., bajo el entendimiento de que dicho instituto no puede ser regulado por las Provincias de un modo diverso al establecido en el Código Civil, por carecer de facultades constitucionales a tales efectos (arts. 75 inc. 12 y 121 de la Constitución Nacional). Citan jurisprudencia sentada por la CSJN a partir del fallo “Filcrosa”, receptada en diferentes precedentes por la SCBA. Afirman que aplica al caso el art. 3956 del Código Civil, y que el plazo comienza a correr desde la fecha del título

(fecha de vencimiento de cada obligación mensual). En subsidio, alegan que aun considerándose la validez del Código Fiscal, tratándose de obligaciones mensuales independientes y autónomas, se encontrarían prescriptas las facultades fiscales en relación a períodos 01 a 12 de 2007.

Plantean la nulidad del procedimiento por violación del derecho de defensa por vicio en la motivación. Explican que en el marco de la Vista de Diferencias, el Organismo no expuso los argumentos de su pretensión, en particular, las razones de la impugnación del coeficiente de ingresos determinado por la empresa. Arguyen que sólo recién con el dictado del acto apelado, ARBA esbozó los mismos. Citan doctrina y jurisprudencia.

Luego, cuestionan el ajuste del coeficiente de ingresos determinado por la empresa, considerando insuficientes los fundamentos dados en el acto. Destacan que Siderar SA ha asignado los ingresos por ventas de mercadería a la jurisdicción del domicilio del adquirente (y no a la jurisdicción del lugar de entrega), en virtud de que las modalidades de la contratación se han efectuado entre partes ausentes. Concluyen que para asignar los ingresos del modo en que lo hizo, la firma tuvo en cuenta que las operaciones se encuadran dentro del Régimen General de distribución, que ellas han sido concertadas entre ausentes y que el domicilio del cliente se encontraba en la jurisdicción a la que se asignó el ingreso, de conformidad con el criterio emanado de los Organismos del Convenio Multilateral. Transcriben el art. 2° del CM, ofrecen prueba y referencian la Resolución CP 09/2009 de la Comisión Plenaria.

Se agravan de la imputación como pago a cuenta del 50% de las remuneraciones abonadas al personal con discapacidad en relación a los siguientes sujetos: Luis Alberto López, Oscar Armando Fonsfria, Raúl Ricardo Heit, Raúl Emilio Paredes y Mario Albornoz. Alegan que la empresa ha obrado conforme a derecho y acorde a una razonable interpretación de la normativa vigente al momento de tributar, siendo su legitimidad ratificada por el Tribunal Fiscal e implícitamente validada con las modificaciones del Código Fiscal (según Ley 14200). Esgrimen que el beneficio en cuestión es procedente tanto cuando la discapacidad es preexistente al inicio de la relación laboral, como cuando es sobreviniente a la misma. Citan y analizan el art. 167 del mentado Código y recuerdan que no hay interpretación de la ley tributaria fuera de la aplicación concreta de la ley. Concluyen que no es dable disponer por vía interpretativa, un contenido distinto de aquel que le ha dado el legislador.

Cuestionan la aplicación de intereses resarcitorios por no existir mora culpable. Afirman que se ha incurrido en un error excusable, habiendo la firma actuado con una conducta diligente y transparente a la hora de cumplir con sus obligaciones fiscales. Piden se exima de la aplicación de los mismos.

Criticar la sanción impuesta, por no darse los requisitos (objetivos y subjetivos) para tener por configurada la infracción, de indudable carácter penal. Citan doctrina y jurisprudencia y alegan error excusable.

Sientan agravios respecto de la extensión de responsabilidad solidaria y señalan que la misma no debe aplicarse de manera automática, por el solo hecho de ser Directores, y con prescindencia de cualquier otra consideración. Citan doctrina y jurisprudencia.

Acompañan prueba documental, ofrecen informativa y hacen reserva del Caso Federal.

II. A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado, señalando que la presentación de los recurrentes reeditan los planteos esbozados en las etapas anteriores, los que ya han sido refutados de manera acabada. Cita jurisprudencia.

Respecto al pedido de nulidad, 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, 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.

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 en autos.

En punto a los agravios vertidos sobre el ajuste al coeficiente de ingresos, describe la distinta documentación aportada por el contribuyente, exponiendo que existen mercaderías con lugar de entrega en provincia de Buenos Aires -siendo ésta la jurisdicción de donde provienen los ingresos conforme lo estipula el Convenio-, habiendo sido incorrectamente asignadas a otras jurisdicciones. Invoca varios precedentes de los Organismos del Convenio como apoyatura de su postura.

Explica que el art. 208 del Código Fiscal tiene como antecedente el art. 17 de la Ley 10.592 "Régimen Jurídico Básico e Integral para las Personas Discapacitadas", en cuyos fundamentos se expresaba que se trata de un incentivo susceptible de determinar una mayor posibilidad de captación de empleos en el ámbito privado. Concluye que el beneficio concedido por el art. 181 del Código Fiscal es procedente cuando la discapacidad del empleado sea preexistente al inicio de la relación laboral. Cita jurisprudencia y transcribe los argumentos del juez administrativo.

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. Cita jurisprudencia.

En relación con la sanción impuesta, considera procedente su aplicación y resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Destaca, con aval de precedentes de este Cuerpo, que resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor, dado que la figura de trasas está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error.

Luego, en punto a los cuestionamientos articulados por los responsables solidarios, ratifica que la Agencia se circunscribió a la normativa vigente y a las constancias recabadas, dado que se ha partido de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados. Adiciona que no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense, en tanto los responsables solidarios son aquéllos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena en tanto, la ley sólo exige al Fisco la

comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables. Respecto de la extensión de responsabilidad derivada por la sanción aplicada, señala que se ha aplicado la pauta del art. 63 del Código Fiscal.

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.

Finalmente, solicita se tenga presente el planteo del caso federal para su oportunidad, y se confirme en su totalidad la resolución recurrida.

III.- Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC N° 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I 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. Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, 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 26 de abril de 2010 la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fs. 1979/1980). 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 26 de abril 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 23 de septiembre de 2013 y su consiguiente notificación aconteció en tiempo útil (ver fojas 2498/2510, acaecidas con fecha 16 de octubre 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 1º y 2º 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.

Resuelto ello, corresponde tratar el planteo que justificaría, a criterio de los apelantes, la declaración de la nulidad del acto dictado, con fundamento en la violación del derecho de defensa y falta de motivación en la Vista de Diferencias, habida cuenta que el Organismo Fiscal no expuso los argumentos para impugnar el armado del coeficiente de ingresos.

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

Pues bien, de la lectura de la Disposición Delegada SEFSC N° 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 apelada -y más allá del carácter general en que ha sido planteada las quejas por los recurrentes-, 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 y 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

valoración de los elementos existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco durante el procedimiento llevado adelante por la fiscalización actuante.

Por su parte, es dable poner de resalto que el agravio dirigido contra la Disposición Delegada de Inicio del Procedimiento N°14 dictada con fecha 13 de enero de 2012 (obrante a fojas 2053/2061) es improcedente, en razón que la mencionada decisión administrativa resulta irrevisable e irrecurable por la vía aquí pretendida, no encontrándose previsto en el Código de la materia la impugnación de los actos preparatorios de la resolución determinativa.

Sin perjuicio de ello, corresponde resaltar que dicho acto preparatorio cumple con todos los requisitos establecidos legalmente, en tanto se han invocado los hechos y las normas pertinentes para iniciar el procedimiento, brindando asimismo el Fisco los fundamentos en base a los cuales los apelantes pudieron argumentar, presentar defensas y probar en contrario a la pretensión fiscal.

Consecuentemente, entiendo que la queja articulada no deviene atendible, dejando constancia que la disconformidad planteada se analizará en el marco del recurso de apelación, cuando el punto sea examinado como cuestión de fondo, circunstancia que garantiza el derecho de defensa, lo que así voto.

En lo relativo a la atribución de ingresos para el armado del Coeficiente Unificado del Convenio Multilateral, las partes sostienen criterios de imputación disímiles. Mientras la firma de marras entiende que deben asignarse los ingresos conforme al “domicilio del adquirente” (al estimar que se trata de operaciones concertadas “entre ausentes”), en tanto las operaciones fueron realizadas por mail o teléfono, y los clientes poseen domicilio fuera de la jurisdicción provincial.

Por su parte, el Fisco considera aplicable el “lugar de entrega de la mercadería”, y por tanto, tales conceptos deberían asignarse a la Provincia de Buenos Aires – siendo operaciones entre presentes-.

Al respecto, el artículo 1° -último párrafo- del referido Convenio dispone “...*Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono etcétera...*”. El artículo 2°, prevé que “*Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objetos del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: a).....b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos*

brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

Sobre el punto, entiendo que le asiste razón a la Autoridad Fiscal en tanto que, más allá de las argumentaciones esbozadas por la parte recurrente, no obran en autos agregados elementos probatorios y/o documentación útil que respalden las mismas y que permita sostener que las operaciones convenidas por la firma de marras con los clientes que poseen domicilio fuera de la jurisdicción provincial, hayan sido llevadas a cabo “entre ausentes”. Al respecto, sólo adjunta nota de fojas 1540/1541 y dos mails que fueron enviados en periodos que no corresponden a los verificados. A su vez, con el escrito de descargo, sólo agrega constancias de los domicilios de los clientes ajustados pero no ofrece ningún otro medio probatorio destinado a acreditar la metodología de concertación de sus operaciones comerciales (cadena de mails de fecha correcta, resúmenes de llamadas de teléfono, etc).

Con el recurso de apelación, se agregan notas a fojas 2582/2583 en copia simple, lo que obsta a su consideración.

En el entendimiento de que no se trata de operaciones encuadrables en, “*el último párrafo del artículo 1º*”, se observa en el expediente que la Autoridad Fiscal ha realizado distintas tareas a los efectos de verificar el criterio de asignación de ingresos por los períodos fiscalizados. Así, a fojas 2476 se pone de resalto que el contribuyente aporta listado de ventas realizadas en el período 01/2006 a 12/2006 y 01/2007 a 12/2007 detallando datos del cliente y la jurisdicción a la que se asignó cada ingreso (fojas 994/1007 y 1111/1126).

Al constatarse la existencia de inconsistencias, se requirió a la firma de marras las copias de las facturas de ventas de mercaderías y los remitos de clientes domiciliados fuera de la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires a los efectos de constatar el lugar de entrega de los bienes (fojas 1574/1888).

Del relevamiento de dicha documentación, se comprobó la existencia de ingresos que no habían sido correctamente asignados en virtud de ventas de mercaderías con lugar de entrega en esta Provincia (a saber, operaciones comerciales con: 1) Insuma S.R.L., 2) Flecamet S.A., 3) Compañía Metalurgica S.A., 4) Casa Schanton S.A., 5) M. Trembecki e hijos S.R.L., 6) Coco Mario y 7) Sidero San Luis S.A).

De esta manera, el a quo expuso que al monto de ingresos declarados por el contribuyente para la jurisdicción bonaerense, se le adicionó el total de ingresos determinados (papeles de trabajo de fs. 1908/1911 y 1913/1922), modificándose el coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral.

Ahora bien, el criterio de asignación de ingresos utilizado por el Fisco en los períodos auditados, resulta consecuente con las resoluciones de los Organismos del Convenio, entre otras: Resolución CA N° 29/02 MIRGOR S.A.; Resolución CA N° 13/2000 ALCATEL TECHINT S.A., Resolución CP N° 11/2003 LANTERMO S.A.; Resolución C.P N° 27/07 ICI ARGENTINA S.A; Resolución CA N° 48/2009 CONECAR S.A; Resolución CA N° 12/10 NIDERA S.A; Resolución CA N° 19/2010 INTERPACK S.A; Resolución CA N° 55/10 VOLSWEED S.A.; Resolución CA N° 69/10 DOW QUIMICA ARGENTINA S.A.; Resolución CA N° 17/12 SERGIO TREPAT AUTOMOVILES S.A.; Resolución CA N° 23/12 AURELIA S.A.C.I.F y Resolución CP N° 32/2012 CAOLINERA PATAGÓNICA S.A., habida cuenta de lo cual concluyo que le asiste razón al Fisco, lo que así voto.

Resuelto ello, debo abordar ahora el agravio dirigido contra el desconocimiento por parte del Fisco de la utilización del beneficio previsto en el artículo 208 del Código Fiscal (T.O. 2011) por parte de Siderar SAIC, en cuanto permite imputar como pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos la mitad del monto de las remuneraciones acordadas con empleados discapacitados.

La norma dispuso sobre el tema que: *“Los empleadores de personas con discapacidad, podrán imputar como pago a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las remuneraciones nominales que perciban éstas. Dicha deducción se efectuará en oportunidad de practicarse las liquidaciones de acuerdo a lo establecido en el capítulo asignado a la Determinación, Liquidación y Pago. En ningún caso, el monto a deducir sobrepasará el impuesto determinado para el período que se liquida, ni tampoco originará saldos a favor del contribuyente. Quedan excluidas en esta norma las personas discapacitadas que realicen trabajos a domicilio.”*

En el presente, uno de los aspectos de la controversia se centra en desentrañar si - para que el beneficio devenga aplicable- la incapacidad debe ser preexistente a la contratación laboral, o también puede ser sobreviniente a ella. Adelanto que el punto ya ha sido tratado por esta Vocalía, en sentido favorable a la postura fiscal (ver in extenso mi voto en autos “Calza, Carlos Luis (SIDERAR S.A.)”, sentencia del 07/08/2018, registro 2690, Sala II).

Para así resolver, entendí en aquella oportunidad que resulta claro que estamos frente a un incentivo que tiene por finalidad la de lograr en el mercado laboral una

mayor captación de empleos para personas que poseen una discapacidad, a los fines de lograr su integración social. Por ello el cómputo del beneficio corresponde cuando la mencionada discapacidad es preexistente a la relación laboral, y no sobreviniente a ella.

Deviene obvio que en este último supuesto el empleado se encuentra protegido por la normativa laboral, estando obligado el empleador a mantenerlo bajo su dependencia.

A mayor abundamiento cabe remitir a los fundamentos de la ley N°10592 en cuanto nos dicen que: *“Especial mención debe acordarse a la prescripción del artículo 17, según la cual, los empleadores de personas discapacitadas podrán imputar como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el equivalente al cincuenta por ciento de las remuneraciones nominales que perciban aquellas. **Se trata de un incentivo susceptible de determinar una mayor posibilidad de captación en empleos del ámbito privado.**”* (el resaltado me pertenece). Resulta claro, entonces, la finalidad que persiguió el legislador en oportunidad de pergeñar el beneficio.

Asimismo, respecto a la modificación introducida por la ley 14.200, en los propios fundamentos del texto legal se expone: *“En lo que respecta al artículo 181 del Código Fiscal, se aclara que el beneficio que dicho artículo contempla es para los empleadores que incorporen personas con discapacidades, ello en consonancia con la Ley N° 10.592 que establece el régimen jurídico básico e integral para discapacitados, la cual en sus fundamentos expresa que “... se trata de un incentivo susceptible de determinar una mayor posibilidad de captación de empleos en el ámbito privado”.*

No comparto la interpretación ensayada en el escrito de apelación respecto de esta norma, pues los fundamentos dados por el legislador vinieron a aclarar una situación que ya estaba definida bajo la normativa anterior y que surge de una interpretación razonable del beneficio fiscal en juego.

En el mismo sentido, es dable sostener que es por demás razonable entender que resultan exigibles, para el goce del beneficio, los requisitos previstos oportunamente en la ley 10.592 y su Decreto Reglamentario 1149/90, reguladoras primarias del tema en cuestión, y que se mantienen vigentes. Puntualmente la reglamentación del art. 17 dispone: *“...A los fines de hacer uso del beneficio impositivo, los empleados deberán -previamente- presentar ante la Dirección Provincial de Rentas la certificación que prescribe el artículo 3%, inciso a) de la ley N° 10.592 y la documentación que acredite la denuncia e inscripción del empleado discapacitado ante el organismo previsional que corresponda. Asimismo, con cada declaración jurada anual se acompañará certificado del organismo previsional sobre la*

continuidad del aporte al momento de presentar la mencionada declaración...”

Por ello, debe confirmarse el acto en este punto, lo que así declaro.

En 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).

En cuanto a la alegada irrazonabilidad de las previsiones contenidas en el artículo 96 del Código Fiscal (texto ordenado 2011), importando ello un planteo de inconstitucionalidad, he de recordar nuevamente 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 habiendo aportado los recurrentes antecedentes emanados de la Corte federal o local que hubieren declarado la inconstitucionalidad de dicha norma, debe rechazarse el planteo, lo que así declaro.

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 invierte el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual - por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado

por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

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

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

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

análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 2512/2539 por el Sr. Alejandro Roberto Martínez Villera, como apoderado de la firma “**SIDERAR S.A.I.C.**” y de los Sres. Daniel Agustín Novegil, Paolo Rocca, Martín Alberto Berardi, Roberto Bonatti, Roberto Oscar Philipps, Carlos Manuel Franck, Mario Hugo Azulay, Alberto Francisco Pertini, Manuel Jorge Del Carril, Francisco José Cudós y Cayetano Raúl Berterame, todos con el patrocinio letrado del Dr. Juan Manuel Ocampo, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de la multa por omisión establecida en el art. 7mo. del acto mencionado. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de la responsabilidad solidaria establecida en el art. 9no. de la resolución en crisis. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Comenzando con el análisis de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar que coincido con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el Vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación y el tratamiento efectuado al agravio de responsabilidad solidaria.

Al respecto, cabe advertir que se entiende inoficioso determinar si se encuentran prescriptas las acciones punitivas fiscales, a la luz de que las diferencias determinadas en el acto apelado a favor de la firma contribuyente superan significativamente a aquellas determinadas a favor del Fisco, encontrándose pendiente la correspondiente compensación de saldos deudores y acreedores en los términos del artículo 102 y cctes. del Código Fiscal, con lo cual corresponde dejar sin efecto la multa dispuesta, al no verificarse omisión alguna de impuesto (artículo 61 del Código Fiscal), tornándose asimismo y, en consecuencia, de abstracto tratamiento el planteo en torno a la extensión de responsabilidad solidaria, la que también debe ser dejada sin efecto, al no existir pago alguno a reclamar.

En ese sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 2512/2539 por el Sr. Alejandro Roberto Martínez Villera, como apoderado de la firma “SIDERAR S.A.I.C.” y de los Sres. Daniel Agustín Novegil, Paolo Rocca, Martín Alberto Berardi, Roberto Bonatti, Roberto Oscar Philipps, Carlos Manuel Franck, Mario Hugo Azulay, Alberto Francisco Pertini, Manuel Jorge Del Carril, Francisco José Cudós y Cayetano Raúl Berterame, todos con el patrocinio letrado del Dr. Juan Manuel Ocampo, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Dejar sin efecto la multa aplicada y la responsabilidad solidaria extendida en el acto apelado. **3º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada recurrida en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Luis Alejandro Mennucci: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a la resolución propuesta por el Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 2512/2539 por el Sr. Alejandro Roberto Martínez Villera, como apoderado de la firma “**SIDERAR S.A.I.C.**” y de los Sres. Daniel Agustín Novegil, Paolo Rocca, Martín Alberto Berardi, Roberto Bonatti, Roberto Oscar Philipps, Carlos Manuel Franck, Mario Hugo Azulay, Alberto Francisco Pertini, Manuel Jorge Del Carril, Francisco José Cudós y Cayetano Raúl Berterame, todos con el patrocinio letrado del Dr. Juan Manuel Ocampo, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3161 dictada con fecha 23 de septiembre de 2013 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de la multa por omisión establecida en el art. 7mo. del acto mencionado. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de la responsabilidad solidaria establecida en el art. 9no. de la resolución en crisis. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-116167/09 "SIDERAR SAIC"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34489240-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° 3803 .-