



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 expediente N° 2360-412388/2012 --- “3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-412388 del año 2012, caratulado “3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 2711), con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fs. 2590/2591, 2592/2593, 2594/2624 por el Dr. Jorge R. Postiglione, como apoderado de “3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A” y de los Sres. Ignacio José Stegmann y Darío Fernando Lareu y como patrocinante de los Sres. Carlos Miguel Pascual y Bernardo Gabriel Schiffrin (fojas 2677/2678 y 2679/2680), quienes comparecen por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4195 dictada con fecha 19 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición (fojas 2541/2583) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo fiscal 2011 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades de “*Venta al por mayor de mercancías n.c.p.*” (Código NAIIB 519000), “*Servicios relacionados con la impresión*” (Código NAIIB 222200), “*Servicios de envase y empaque*” (Código NAIIB 749500) y “*Servicios empresariales n.c.p.*” (Código NAIIB 749900) estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 5°) por la suma de pesos tres millones trescientos cuarenta mil cuatrocientos nueve con sesenta centavos (\$ 3.340.409,60) con más accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Por el art. 6° se reconocen saldos a favor del contribuyente por las posiciones 05/2011, 06/2011 y 12/2011. En el artículo 7° se

aplica una multa equivalente al 20% 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.8°) a los Sres. Ignacio José Stegmann, Carlos Miguel Pascual, Bernardo Gabriel Schiffrin y Darío Fernando Lareu.

A fojas 2713 se adjudican las actuaciones a la Vocalía 6ta. para su instrucción, quedando a cargo del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi y radicado el expediente en la Sala II de este Tribunal.

A fojas 2723 se corre traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, obrando a fojas 2725/2737 el escrito de contestación.

Finalmente se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con la Dra. Irma Gladys Nancuñil en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25).- Se provee la prueba ofrecida en los recursos de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechazan la Informativa y pericial por resultar innecesarias (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado del procedimiento, se dictan autos para sentencia, providencia que ha quedado consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- En la presentación realizada a fojas 2594/2624, tras efectuar un resumen de los antecedentes del expediente, los recurrentes oponen la prescripción de las obligaciones fiscales por los periodos verificados en base al art. 4027 del C.C., bajo el entendimiento de que dicho instituto (en cuanto a plazo, causales de interrupción y/o suspensión) 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 (art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional). Citan jurisprudencia sentada por la CSJN a partir del fallo "Filcrosa" (del 30/11/03), receptada en diferentes precedentes por la SCBA. Conforme ello, plantean la inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal. Advierten de la irrelevancia, en el caso, de la derogación de dicha normativa de fondo por el vigente Código Civil y Comercial de la Nación.

Luego en subsidio esgrimen la improcedencia del ajuste vinculado con la actividad industrial. Sostienen que la producción de aerosoles de dosis médica (para asmáticos), debe encuadrarse en el Código NAIIB 242900 ("*Fabricación de productos químicos n.c.p.*"). Describen las implicancias del proceso productivo de dichos aerosoles y exponen que la firma no se limita a adquirir los principios activos

y excipientes para simplemente fraccionarlos y envasarlos, tal como lo sugiere el Fisco. Niegan que tampoco prestan servicios de envasado y empaque. Tras examinar las definiciones brindadas por este Cuerpo respecto a que debe entenderse por “actividad industrial”, estiman que con la pericia de ingeniería producida en la instancia de descargo se ha acreditado la naturaleza de la actividad desarrollada.

Por lo demás, remarcan que en la vista de diferencias para justificar las “ventas asignadas a CABA” se tomó como criterio de atribución de ingresos el “*lugar de entrega de la mercadería*”, en provincia de Buenos Aires, reconociendo a través de tal proceder, que la empresa realiza la fabricación y venta de aerosoles y no la prestación de un servicio de envasado y empaque (actividad respecto de la cual resultaría impropio hablar de “ventas”). A todo evento, agrega que resultaría válida la reclasificación de su actividad en el Código NAIIB 242310 “Fabricación de medicamentos de uso humano y productos farmacéuticos”, que posee el mismo tratamiento alicuotario.

Criticán las supuestas diferencias sin justificar en la base imponible, al entender que aquellas establecidas en relación con el Libro IVA Ventas se componen de rubros no alcanzados por el impuesto (cheques rechazados, facturas de exportación, ajustes control de gestión, venta Kolors, venta de bienes de uso, NC publicidad).

Indican que el rubro “Diversos” de los estados contables se compone de cuentas no gravadas en el tributo (ingresos varios, gastos varios, resultados varios); y que las ventas a Tierra del Fuego deben ser consideradas como exportaciones (según normas de la Ley 19.640 y el Código Aduanero).

Cuestionan que las facturas Tipo “E” emitidas por la empresa a la Casa Matriz en concepto de “Servicio de auditoría interna” y “Service Selling DDS” reflejan una exportación de servicios, en los términos previstos por el artículo 186 inc. d) apartado 2 del Código Fiscal y no se encuentran gravadas. Explican que si bien se prestaron los servicios en la Argentina, su utilización o explotación efectiva tuvo lugar en el exterior, extremo no considerado por el juez administrativo en el acto apelado. Advierten que por ello la Disposición se encuentra viciada en su causa y motivación, al no exponer suficientemente el criterio fiscal que justifica el ajuste. Citan jurisprudencia.

Postulan que el criterio de asignación de ingresos aplicable es el “domicilio del adquirente” de los bienes y no el “lugar de entrega” con fundamento en los arts. 2° inc. b) y 1°, último párrafo, del Convenio Multilateral, habida cuenta que las ventas ajustadas han sido concertadas entre ausentes (por *e-mail* o en forma telefónica). Aun cuando se tratara de ventas entre presentes, arguyen que se debería aplicar

dicho criterio, puesto que la operatoria comercial de la firma revela que tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes (datos fiscales que lo identifican para la imputación a la jurisdicción del adquirente), y se posee certeza de dónde provienen los ingresos de las operaciones que realiza.

Expresan que aunque se concordara con el criterio de asignación de ingresos por el lugar de entrega de la mercadería, yerra la fiscalización al ajustar las operaciones respecto a los clientes: GRUPO PEÑAFLORES S.A., MERCK QUÍMICA ARGENTINA, BOEHRINGER INGELHEIM S.A., LABORATORIOS PHOENIX S.A. y NYCOMED S.A., con base en la prueba que surge de los remitos adjuntados, los oficios librados y el Informe Pericial contable producido ante ARBA. Concluyen que el apartamiento infundado a las conclusiones del experto sólo puede encontrar razón en un excesivo e inapropiado afán recaudatorio.

En lo tocante a los gastos, señalan que el ajuste de ARBA es improcedente en tanto los considera como una asignación por departamento que efectuó la erogación (costo, administración, comercialización o financiación), apartándose de lo previsto en los arts. 2º y 4º del Convenio Multilateral. Postula que atribuyó a Buenos Aires los referidos a costo y a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, los de administración y los de comercialización. Expresa que la firma los asignaba en función a donde fueron soportados (esto se vio reflejado en gastos ordinarios honorarios, mantenimiento, papelería, etc. y en fletes). Alegan que el criterio fiscal vulnera la doctrina de los actos propios, pues existen numerosos precedentes en los cuales la ARBA defiende la postura asumida por la empresa.

Reprochan las percepciones y retenciones computadas en el ajuste al no tomarse la información declarada por los Agentes de Recaudación. Respecto a la prueba de informes producida en la instancia previa, afirman que sin brindarse mayores justificaciones, no ha descontado la totalidad de los pagos a cuenta informados por Dismar, Iturria S.A., Macor S.R.L., Hospital Italiano, P&G, Bagley Argentina S.A., Bacts S.A., De Marinis AF S.A., Volkswagen Argentina S.A. y Albano Cozzuol.

Opinan que ha operado la prescripción de las facultades fiscales tendientes a sancionar a la firma contribuyente. Subsidiariamente, esbozan que no se han configurado los elementos (objetivo y subjetivo) para la configuración de la infracción imputada e invocan error excusable como eximente de la sanción. Eventualmente, requieren se fije la multa en el mínimo legalmente previsto.

En lo vinculado a la extensión de responsabilidad solidaria, piden la inconstitucionalidad de los arts. 20, 21, 24 y 63 del Código Fiscal, sobre la base de lo dispuesto por los arts. 31 y 75 inc. 12, las normas de la Ley 19.550 y la doctrina sentada por la CSJN in re "Filcrosa".

Destacan que el régimen provincial permite dicha extensión por el mero hecho de ocupar un cargo en el órgano de administración de la firma, sin considerar a tal efecto, la existencia -o no- de una conducta reprochable, en los términos previstos por la legislación nacional, lo que entienden incorrecto, máxime en el caso de las sanciones dónde rige el principio de personalidad de la pena. Citan jurisprudencia.

Acompañan y ofrecen prueba documental, informativa y pericial contable. Hacen reserva del Caso Federal

Los responsables solidarios a fojas 2590/2591 y 2592/2593 adhieren y dan por reproducido el recurso de apelación presentado por la firma de marras, unificando su representación en ella.

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.

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 lo tocante a los agravios de fondo, transcribe los fundamentos del juez administrativo en torno al carácter industrial de la fabricación de aerosoles para asmáticos. Relata la prueba rendida en el marco de la Apertura a Prueba y destaca que a la luz de las notas explicativas de los códigos NAIIB se resolvió ratificar el encuadramiento de los ingresos derivados de la actividad dentro del Código NAIIB 749500 "Servicios de envase y empaque". Indica que la apelante, incumpliendo con su carga, no ha aportado nuevos elementos que refuten tal conclusión.

Con respecto a los agravios vinculados a las diferencias sin justificar, referencia los argumentos del a quo, quien expone los procedimientos desarrollados por la fiscalización y sus resultados. Por su parte, en lo vinculado a los ingresos por ventas a Tierra del Fuego, advierte que dicho funcionario consideró que estos no cuadraban dentro de la exclusión prevista por el art. 186 del Código Fiscal, y, en aval de su postura, cita el Informe de la Ex Dirección de Técnica Tributaria N° 145/03.

En lo tocante a los ingresos facturados a la Casa Matriz mediante documentos tipo "E", incluidos dentro del Código NAIIB 749900 ("Servicios empresariales n.c.p."), alega que dicho temperamento fue adoptado a raíz de la nota aportada por la firma contribuyente, de la que surge que los servicios en cuestión fueron prestados en el país. Concluye que no le asiste razón al recurrente al plantear la nulidad del acto y cita jurisprudencia de este Cuerpo.

En otro orden de consideraciones, emprende la defensa de la determinación practicada por el Fisco en lo vinculado al coeficiente unificado de distribución previsto por el art. 2 del Convenio Multilateral. Respecto al coeficiente de ingresos, transcribe lo pertinente a las distintas pruebas rendidas y el análisis que de ellas formuló el perito en la prueba pericial contable realizada en la instancia previa. Señala que tanto los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral, como este Tribunal, se han expedido en innumerables precedentes sobre esta cuestión (los cuales referencia a modo ejemplificativo), y concluye que los ingresos deben atribuirse al "lugar de entrega de los bienes". Rechaza así el criterio de asignación de "venta entre ausentes" que sostiene la empresa.

Luego, en lo vinculado al coeficiente de gastos, cita y transcribe lo expuesto en la disposición apelada en cuanto a la fiscalización desarrollada sobre el punto y afirma que la contribuyente ha omitido acreditar la improcedencia del ajuste practicado. Recuerda que, en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes, debiendo el contribuyente suministrar la prueba pertinente. Cita jurisprudencia.

Sobre la cuestión referida al cómputo de retenciones y percepciones, transcribe los considerandos del acto y concluye que, a fin de probar sus dichos, la firma debía presentar los comprobantes respaldatorios de los pagos a cuenta sufridos que le realizaron los Agentes de Recaudación, so pena de no poder computarlos, lo que no ocurrió.

Luego, en respuesta a los agravios que giran en torno a la multa, afirma que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la sanción establecida en el art. 61 del Código Fiscal. Destaca que no

resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, y que la multa resulta procedente por cuanto el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de su deuda fiscal. Rechaza el planteo del error excusable solicitado, manifestando que no se encuentran acreditados los requisitos de la causal exculpatoria. Señala que la firma contaba con el instituto de la Consulta para evacuar el criterio fiscal aplicable a las operaciones cuestionadas, lo que no utilizó. Agrega que la graduación de la multa surge del caso concreto y que se han tomado a tal fin los parámetros establecidos por el art. 7 del Decreto N° 326/97. Reafirma que la autonomía del Derecho Tributario es reconocida por la jurisprudencia de la CSJN al afirmar que “... *el derecho fiscal tiene sus reglas propias...*”, lo que permite, de algún modo, que el sistema sancionatorio delineado por éste, se aparte del Derecho Penal, en especial, respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo.

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. Destaca que en la normativa provincial no existe la responsabilidad subsidiaria, y que recae en aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos, por la calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquel, al ser una obligación a título propio por deuda ajena. Apunta que la ley requiere a tal efecto la mera comprobación del cargo ocupado, ya que, en todo caso, la prueba vinculada a la inexistencia de culpa recae sobre el interesado. Describe el fundamento de la presunción que contiene la norma, y resalta que las constancias de autos acreditan los extremos necesarios para la procedencia de aquella.

En virtud de lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los agravios deben ser rechazados, confirmándose en todo el acto recurrido.

III.- Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEATYS N° 4195 dictada con fecha 19 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a

la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, entiendo 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 la disposición apelada ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan la determinación impositiva realizada). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo in limine del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Resuelto ello, 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 fundamentación respecto del ajuste vinculado con las facturas emitidas a la Casa Matriz. Afirma el recurrente que, tratándose de exportación de servicios, el hecho de que la Resolución Recurrida guarde silencio sobre el lugar de utilización o explotación efectiva de los servicios de que se trata, invalida el ajuste, como así también, los informes de la Técnica Tributaria citados en apoyo de la resolución, los que entiende errados para el caso.

Pues bien, considero oportuno recordar aquí *“que para que procedan las nulidades procesales éstas deben ser de carácter grave, capaces de poner en peligro el derecho que asiste a la parte reclamante, influyendo realmente en contra de su defensa, siempre dentro de un marco de interpretación restrictiva...”* (Conf. S.C.B.A., LL t.70, pág. 667 y Fallos 262:298 entre muchos otros). De ello deriva que, para su procedencia, debe existir un interés concreto lesionado; de lo contrario las nulidades no tendrán acogida favorable. Así lo ha sostenido prestigiosa doctrina procesalista, afirmando que las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio. Como dice Alsina: *“donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad”* (autor cit., Tratado, Tº I, pág. 652). En esa línea argumental tanto la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia (L.L T. 70, pág. 667), como la Corte Federal (Fallos 262:298), han declarado que *“la existencia de perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada”*. Es que el objetivo de las nulidades no es otro que el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio.

Verificadas las constancias del expediente (en particular conforme surge de fojas 2561 y siguientes), la Autoridad Fiscal ha dado debida fundamentación de los motivos del ajuste, en tanto señala que los ingresos provenientes de las Facturas tipo “E” emitidas a la Casa Matriz en concepto de “Servicio de Auditoría interna” y “Service Selling DDS” (aportadas a fojas 751 en soporte magnético) fueron asignados como ingresos de la actividad “Servicios empresariales n.c.p” (Código NAIIB 749900) en base a las propias manifestaciones del contribuyente, plasmadas

en la nota agregada con carácter de declaración jurada a fojas 820, en la cual, la firma de marras dio explicaciones de la naturaleza de ambas actividades.

Respecto al “Service Selling DDS”, describe que se corresponden con: a) la utilización de dossiers técnicos para registro de productos en agencias sanitarias ya sea en Argentina, como en el exterior; b) desarrollo de formulaciones en sus laboratorios; c) manufactura de muestras para desarrollo de productos; y aclara que *“en general, lo que se cobra es en base a horas de trabajo de personal calificado y materiales para las tareas”*. Por su parte, advierte que el “Servicio de auditoria interna” corresponde a auditoría interna. En base a estas manifestaciones concluyó la Autoridad de Aplicación que las facturas en cuestión se corresponden a servicios prestados en el país, brindando fundamento de derecho en lo establecido por el art. 186 del Código Fiscal, y trayendo a colación los informes de la Ex Dirección de Técnica Tributaria N° 145/03 y 51/11.

Es claro, entonces, que no puede reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder o en el acto de autos por parte del Fisco, en la medida que tal ejercicio ha sido suficientemente fundado, pese a que los apelantes puedan no compartir las razones. No debe confundirse en tal caso, 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, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. En consecuencia, entiendo que lo alegado no constituye causa suficiente para declarar la nulidad del acto en crisis, lo que así declaro.

Luego, en relación con la alegada violación de derechos amparados constitucionalmente, es dable señalar que se trata de una materia vedada para su debate en virtud de lo estipulado en art. 12 del Código Fiscal (TO 2011).

Respecto de los planteos prescriptivos opuestos contra las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales y para aplicar sanciones por el período fiscal 2011, 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 el período fiscal 2011, debo destacar que el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 29 de junio de 2012 (Resolución General C.A. N°6/11 - Resolución Normativa ARBA N°62/11), comenzando así el cómputo prescriptivo el día 30 de junio de 2012, plazo que habría vencido a las 24 hs. del 30 de junio de 2017. Ello, de no haber mediado el día 20 de noviembre de 2013 la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver fs. 1485/1486 y fojas 1498/1499). 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 20 de noviembre de 2014 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual -para el período 2011 aquí en estudio- habría fenecido el 30 de junio de 2018. Se observa pues, que el dictado de la Resolución con fecha 19 de diciembre de 2017 y su consiguiente notificación aconteció en tiempo útil (ver constancias de notificación obrante a fs. 2584/2586, con fechas 20 y 22 de diciembre de 2017). 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.

En relación a la prescripción de la sanción por omisión aplicada respecto del periodo 2011, 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 2012 (Conf. Resolución General C.A. N°06/11) y venció en la medianoche del 30 de junio de 2014, 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 al período fiscal 2011, lo que así voto.

Sentado ello, corresponde analizar las quejas vinculadas al encuadre de la actividad. La cuestión radica en establecer si los ingresos provenientes de la venta de aerosoles para asmáticos, deben considerarse incluidos en la actividad de “Servicio de envase y empaque” (Código NAIIB 749500) –tal como arguye el Fisco-, o bien, como actividad industrial comprendida en “Fabricación de productos químicos n.c.p.” (Código NAIIB 242900) –como postula la empresa-. La diferencia entre una y otra postura se plasma en el disímil tratamiento alicuotario (la Ley Impositiva 14.200 para el ejercicio fiscal 2011, establece en su art. 20 inciso b) una alícuota del 3,5% para la actividad de “Servicio de envase y empaque”; mientras que para la actividad de fabricación aliviana, en el inciso siguiente, el porcentaje, fijándolo en el 3%).

Aclarado ello, es dable traer a colación que este Cuerpo ha resuelto casos análogos caratulados a la firma de tratadas y resueltos a través de las sentencias de Sala II, dictada con fecha 12/11/2019, Registro N°2889 y de Sala I de fecha 12/09/2024, Registro N°2553.

Con fundamentos propios, acompañé a los Vocales Instructores en su criterio resolutorio, concluyendo que con la prueba producida, emergían con claridad las características e identidad propia de la actividad que realiza la empresa, lo que inclinó la decisión -como también aquí habrá de hacerlo- a entender correcta la declaración de ingresos realizada por la contribuyente bajo el código “Fabricación de productos químicos n.c.p.” (Código NAIIB 242900).

Para así resolver, advertí en mi Voto (cuya lectura in extenso remito en mérito a la brevedad) que ha sido la propia Autoridad de Aplicación del Nomenclador aplicable

al Impuesto sobre los Ingresos Brutos -NAIIB/99- quien ha reconocido a este tipo de actividad como un proceso industrial, negándole en consecuencia, la pretendida naturaleza de servicio de envasado (que hoy pretende el Fisco).

Así, en el Informe Técnico Nro. 67/04 (emitido por la Dirección de Técnica Tributaria de la Ex Dirección Provincial de Rentas), describe los antecedentes del caso en los siguientes términos: ***“La actividad que realiza la “empresa AA SA” consiste en la formulación y el llenado de aerosoles de productos cosméticos, para el hogar, veterinarios y otros. Esta actividad la realiza para terceros y no posee marcas ni productos propios, sino que elabora y envasa conforme las especificaciones del cliente. En ocasiones, compra la materia prima y materiales de envases y, en otras, es parcialmente provista por el cliente”***. Este contribuyente tributaba bajo el código 242490 (“Fabricación de cosméticos, perfumes y productos de higiene y tocador”), planteándose si la actividad resultaría encuadrable en el código 749500 “Servicios de envase y empaque”, que comprende, entre otros, al llenado de aerosoles y cuyo antecesor en la Clasificación Industrial Internacional Uniforme Revisión 3 (CIU Rev.3), código 7495 Actividades de envase y empaque. Luego de analizarse las etapas en las que se desarrollaba tal actividad -1) formulación, 2) envasado y 3) empaque-, se concluye en el mentado informe que: *“Atento lo expuesto, las actividades desarrolladas por la “empresa AA SA” consistentes en la elaboración y envasado en aerosol de diversos productos de perfumería, cosmética, veterinarios, etc., deben encuadrarse en los códigos NAIIB 242490 y 242320.”*

La minuciosa descripción de la actividad que realiza la parte apelante para obtener su producto, encuentra corroboración en la opinión del perito, obrante a fs. 2444/2445. En efecto, abierta a prueba las actuaciones en la instancia previa, el ingeniero químico Rodolfo Lucas Viniegra Scala presenta su informe en respuesta a la pericia que le fuera encomendada. Remitiéndonos a sus conclusiones (ver CD agregado a fs. 2445), y frente al punto requerido relativo a las características en las que merece encuadrarse el proceso productivo estudiado, puede leerse: *“De la descripción del proceso desarrollada en el punto A.1. surge que la actividad de 3M se encuentra comprendida en el concepto de industria, dado que transforma las materias primas utilizando alta tecnología y un adecuado know-how, que le permite obtener la forma farmacéutica deseada”* (el subrayado me pertenece).

Bajo esta mirada, el “envase y empaque” a que se refiere el Código NAIIB 749500, el cual incluye “el llenado de aerosoles”, resulta insuficiente para encuadrar la actividad descrita tal como pretende el Fisco, pues -reitero- si bien es necesaria -y hasta si se quiere, indispensable- para su posterior comercialización, no representa o revela la índole de la actividad intrínseca que se desarrolla.

Atento ello y, habida cuenta de que entiendo que la actividad de la apelante,

descripta en autos, posee las condiciones de una actividad calificable como industrial y, siendo de similar desarrollo al analizado en el referido Informe Técnico, concluyo que le asiste razón a la contribuyente por lo que ARBA deberá dejar sin efecto el ajuste en este punto, lo que así declaro.

En lo tocante a las discrepancias en la base imponible, las mismas no han sido justificadas por la parte apelante ni durante el procedimiento de determinación (ver al respecto papeles de trabajo de fojas 1437/1439 y 1441) ni ante esta Alzada, circunscribiéndose a sostener dogmáticamente que resultan diferencias sobre rubros que no serían gravados con el impuesto. Tal manifestaciones, por sí, resultan insuficientes a los efectos de acreditar su posición de defensa.

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-X2011; 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.

Respecto a los ingresos por ventas en la jurisdicción de Tierra del Fuego, que los recurrentes arguyen deben ser consideradas como exportaciones (según normas de la Ley 19.640 y el Código Aduanero) y por consiguiente no se encontrarían gravadas, adelanto que le asiste razón a la postura del Organismo Fiscal.

Cabe traer a colación que el art. 186 inc. d) del Código Fiscal (Texto según Ley 14.200), vigente durante el periodo 2011, expresa “No constituyen actividad gravada con este impuesto... d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Lo establecido en este inciso no alcanza las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza”.

Es de remarcarse que las ventas mencionadas no cumplimentan la condición esencial de extraterritorialidad en relación al destino de los productos y mercaderías comercializadas, entendido éste como el paso por una frontera que delimita la soberanía nacional en su concepción jurídico-política. En tal sentido, me he pronunciado en la sentencia dictada en autos “Droguería del Sud”, sentencia de la Sala III de fecha 27 de abril de 2022, Registro N° 4519, en la que expuse “...la finalidad que atribuyo a la normativa, criterio que ha sido expuesto por la Suprema Corte de Justicia local (voto del Dr. de Lázzari in re “Abb-Elster S.A. contra Municipalidad de Lanús”, del 4/4/2012), en tanto advierto que -con meridiana claridad- se ha delineado el propósito perseguido con la regulación que aquí se examina, al manifestar que “aplicando el principio de **“país de destino”** con el sano criterio de **no “exportar impuestos”**, para poder competir en el **mercado internacional**, se ha previsto en los códigos tributarios provinciales no someter a tributación a las operaciones de exportación, recurriendo a la figura de la exclusión de objeto, otros a la de la exención y otros al no cómputo en la base imponible del tributo”, siendo posible afirmar, entonces, que la legislación fiscal en modo alguno podría extender la desgravación en análisis a supuestos en los cuales, como resulta ser el presente, la operación se realiza íntegramente dentro de los límites de la República. Bajo el enfoque interpretativo expuesto, por otra parte, se puede advertir que carecen de gravitación el resto de los argumentos que se han vertido en torno a la procedencia de la exclusión de objeto pretendida, pues aún cuando se admitiera que la operación consistente en venta de bienes entregados en Tierra del Fuego se asimila a una exportación, a la luz de la legislación nacional que cita (Código Aduanero y Ley 19.640) o bien que se realiza con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas, no se verifica el requisito esencial de extraterritorialidad en relación al destino de los productos y mercaderías comercializadas, entendido como el paso por una frontera que delimita la soberanía nacional en su concepción jurídico política...”. (el resaltado me pertenece).

En punto a las Facturas tipo “E” emitidas por la empresa a la Casa Matriz en concepto de “Servicio de auditoría interna” y “Service Selling DDS”, tal como adelanté en ocasión de analizar el pedido de nulidad requerido por los apelantes, a

fojas 820 la firma de marras explica que se trata de servicios prestados en Argentina.

A pesar de ello, ante esta Alzada la parte apelante insiste que se trataría de servicios prestados en el territorio nacional pero con utilización económica en el exterior.

Sobre el punto debo advertir que la argumentación ensayada no puede encontrar andamio atento el déficit que ostenta su actividad probatoria. Ello, ni bien se observa que, de las constancias obrantes en el expediente ni mucho menos del recurso interpuesto, se desprende la existencia de elemento alguno que tienda a acreditar el extremo que invoca, incumpliendo de este modo con la exigencia que dispone el artículo 375 del CPCyC, primer párrafo (de aplicación supletoria -art. 4° del Código Fiscal).

El contribuyente formula el cuestionamiento contra el acto con una argumentación vaga y genérica, desprovista totalmente de los detalles y descripciones necesarios para comprender la dinámica de tales servicios y cuáles de ellos podrían haber sido prestados en el exterior. Tampoco ofrece prueba útil en apoyo a su postura que permita modificar las conclusiones obtenidas por la Autoridad Fiscal. Por lo expuesto, no cabe sino confirmar la base imponible determinada por la Administración, lo que así declaro.

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” (por tratarse de operaciones concertadas “entre ausentes”), 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 1°, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.

Es dable poner de resalto que la distinción entre “operaciones entre ausentes” y “operaciones entre presentes” es meramente doctrinaria, habida cuenta que el Convenio Multilateral no hace tal distinción.

Dicho cuerpo normativo determina que quedan comprendidas "dentro del ámbito de aplicación del Convenio Multilateral, (art. 1 in fine) aquellas operaciones concretadas a través de los medios allí indicados (entre ellos el teléfono). De la exégesis del artículo 1° último párrafo y del artículo. 2° inc. b segunda parte del Convenio Multilateral, se verifica que se alude al "lugar de donde proviene el ingreso" (desde un punto de vista económico); es decir, la generación de un resultado como consecuencia del proceso económico que se ha desarrollado.

Teniendo presente lo expuesto, corresponde dejar en claro la postura -errónea- adoptada por la Autoridad de Aplicación, consistente en no considerar el domicilio de los adquirentes que acreditasen el destino de la mercadería en extraña jurisdicción, cuando la firma revela (y lo ha sostenido en cada instancia) que tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes (datos fiscales que lo identifican para la imputación a la jurisdicción del adquirente), y se posee certeza de dónde provienen los ingresos de las operaciones que realiza.

No puedo dejar de advertir que en el año 2010 comenzó a consolidarse, por parte de los Organismos del Convenio Multilateral el criterio de atribuir los ingresos a la jurisdicción en la que se verifica el "destino final" del producto comercializado (ello, en la medida de que éste sea del conocimiento del vendedor o, en su defecto, asignarlos al domicilio del adquirente y por último, imputar según el criterio del lugar de entrega).

En ese sentido, comparto los argumentos volcados por la Comisión Arbitral, en la Resolución n° 13/2010, donde -ante una contienda similar- dicho Organismo Interjurisdiccional deja en claro que *“en el caso de que la mercadería o bienes los remitiera el vendedor, **el lugar de entrega es el de destino de los mismos sin que tenga relevancia si el flete está a cargo o no de los compradores.**”* (el resaltado me pertenece).

Más cercano a la actualidad, puede apreciarse idéntico criterio del Organismo en la Resolución 20/2019, resultante de la acción instada por CARRARO ARGENTINA

S.A., que también había interpuesto recurso de apelación ante este Tribunal Fiscal (Sala I sentencia del 26/09/2024, Registro N°2560). Allí sostuvo que “...Esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, **no responde al lugar físico de entrega de las mismas, como pretende la provincia de Buenos Aires, (el hecho de que el vendedor se haya hecho cargo o no del flete, o la mercadería haya sido retirada por el cliente, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella), sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente,** siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron las ventas y en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes...” (el resaltado me pertenece).

Previo y reiteradamente había sostenido: “...esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a que jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción). Que en función de lo expuesto, en el caso concreto corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción de destino final de los bienes, coincida o no con el lugar de entrega de los mismos...” (Resolución C.A. N° 6/2019 “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, entre muchas otras).

Por lo tanto, la Agencia deberá proceder a realizar una nueva liquidación del gravamen, en la que se determine un coeficiente de ingresos provenientes de las operaciones comerciales que se asignen en función del criterio propuesto, lo que así declaro.

Debe ahora abordarse el tratamiento del agravio relativo al ajuste del coeficiente de gastos. En este aspecto, señala el apelante de manera genérica que “de acuerdo a lo previsto en los arts. 2 y 4 del Convenio Multilateral, los gastos deben asignarse en función de la jurisdicción real donde los mismos fueron soportados, independientemente de la jurisdicción a la pertenezca el departamento hacia el cual corresponda la erogación” (ver fs. 2624 vta.), afirmando que tal ha sido el criterio de la firma para su distribución. Explica que tanto en gastos ordinarios (honorarios, mantenimiento, papelería, etc.) como también los fletes, ARBA lo atribuyó a la Provincia de Buenos Aires por encontrarse allí la planta industrial.

Ahora bien, debo advertir que las alegaciones del apelante no encuentran corroboración con las constancias de autos. En efecto, remitiéndonos al Formulario R-055 de fs. 2477 pueden confrontarse los rubros e importes declarados por el contribuyente y el ajuste posteriormente formulado por la Inspección.

Así, analizado el concepto "Fletes y acarreo", si bien luce con un leve ajuste en el guarismo declarado para provincia de Buenos Aires, no es cierto que haya sido atribuido enteramente a la esta jurisdicción. Idéntica situación se refleja en los demás rubros mencionados por el recurrente.

Corresponde examinar las tareas de auditoría cumplidas y los resultados obtenidos. Conforme expuso el a quo a fojas 2559vta. y siguientes, el contribuyente adjuntó un "Anexo VII CM05 y Papeles de trabajo Gastos Computables", obrante entre fojas 2433/2443 (los que ya habían sido tenidos en cuenta por la inspección al momento de efectuar el ajuste - fojas 1517/1558).

Con relación al concepto "Gastos Ordinarios" y "Gastos de Comercialización", se requirió al contribuyente que indique el criterio de asignación de gastos, argumentando en la nota obrante a fojas 358 que los *"Sueldos y jornales, otros gastos de personal, franqueo, gastos de movilidad y otros gastos: en función a la distribución de las ventas por jurisdicción, fletes y acarreos: 50% origen y 50% destino, gastos bancarios: en CABA donde se encuentran radicadas las cuentas y el resto de los gastos en función a la cuenta departamental que origina la jurisdicción donde se encuentra"*.

A fin de evaluar la razonabilidad de asignación de gastos, en reiteradas oportunidades se solicitó a la firma que entregue la documentación respaldatoria correspondiente, con resultado negativo, habida cuenta que no adjuntó la referida documentación --lo que surge de Actas de Comprobación R-078 A N° 010197078 (fs. 495/496), N° 010201868 y su continuación N° 010204548 (fs. 602/605), N° 010204549 (fs. 689/690), N° 010206186 (fs. 721/722), N° 010206187 (fs. 743/744), N° 010209112 y su continuación N° 010210696 (fs. 809/812)--.

En virtud de la limitación documental referenciada, en base a la clasificación de gastos efectuada en el Cuadro de Gastos de los Estados Contables cerrados al 31/12/2010 (fs. 818/819), se asignaron los gastos ordinarios relacionados con la producción a esta jurisdicción provincial (por estar los establecimientos ubicados en las localidades de Garín y Hurlingham, provincia de Buenos Aires) y los gastos de comercialización en función del lugar de entrega de la mercadería (papel de trabajo obrante a fs. 1444).

Es dable poner de resalto que la firma de marras solo realiza meras manifestaciones

para fundamentar el agravio sin aportar nueva prueba documental tendiente a desvirtuar el ajuste respecto del punto cuestionado.

Frente a este déficit, las enunciaciones realizadas por el contribuyente -que tampoco muestran identidad con las constancias de lo ajustado- no logran conmover el criterio Fiscal.

En idéntico sentido se resolvió la sentencia emitida por este Tribunal respecto al expediente caratulado a la firma de tratas en relación al año 2010 dictada con fecha 12 de septiembre de 2024 (Sala I – Registro N°2553), habiéndose considerado no acreditados los dichos de la firma recurrente sobre el punto.

En consecuencia, se rechaza el agravio esbozado, avalando el Coeficiente de Gastos que ha establecido el Fisco, lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, paso a analizar la cuestión referente al ajuste sobre los pagos a cuenta computados por el contribuyente.

Los impugnantes especialmente discuten que no se han descontado los pagos a cuenta informados por los siguientes Agentes de Recaudación, a saber: Dismar, Iturria S.A., Macor S.R.L., Hospital Italiano, P&G, Bagley Argentina S.A., Bacts S.A., De Marinis AF S.A., Volkswagen Argentina S.A. y Albano Cozzuol. Adelanto la improcedencia de la queja, conforme a las tareas de auditoría que paso a exponer.

La inspección interviniente procedió a comparar las percepciones y retenciones, retenciones bancarias y retenciones aduaneras, en base a lo declarado por el contribuyente en sus declaraciones juradas (soporte magnético de fs. 78), el detalle de retenciones y percepciones sufridas (soporte magnético fs. 288) y lo informado por los Agentes de Recaudación (soporte magnético de fs. 771), constatando de la confrontación la existencia de inconsistencias (ver soporte magnético obrante a fs.1446).

En virtud de las discrepancias constatadas, se solicitó a la firma de marras (Acta de Requerimiento R-054 A N° 010103837 anexos I y II, de fojas 752/769), que justifique las mismas, aportando los comprobantes respaldatorios que fueron glosados a fs. 828/851 (que validan parcialmente las diferencias). Respecto a las retenciones aduaneras, la fiscalización validó las declaradas por la firma.

En relación al ajuste, fueron considerados como pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los montos de percepciones, retenciones bancarias y retenciones declaradas por los Agentes de Recaudación más aquellas inconsistencias que fueron acreditadas con los comprobantes respaldatorios (papel de trabajo obrante a fs.1446).

En el marco de la Medida para Mejor Proveer, la Autoridad analizó las inconsistencias detectadas originariamente en las respuestas a los oficios cursados a los agentes de recaudación como prueba informativa, *“...incorporándose como pagos a cuenta a deducir las inconsistencias justificadas con las respuestas a los oficios de la prueba informativa producida, motivo por el cual se rectificó parcialmente el ajuste”* (ver foja 2561 vta.).

Ahora bien, más allá de lo informado por los Agentes y lo justificado por la entrega de los comprobantes de respaldo e informes obtenidos, subsisten diferencias que no fueron justificadas, ni durante el procedimiento de determinación ni ante este Tribunal.

Por lo expuesto concluyo que la labor desarrollada por la verificación ha sido razonable a la luz de lo dispuesto en el artículo 236 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/2004 (y modificatorias) y atento a que en esta instancia, los impugnantes mantienen el agravio en los mismos términos que los explayados en oportunidad del descargo, sin acompañar prueba alguna sobre la que pudiera cimentar su defensa y crear mi convicción en sentido contrario al proceder del fisco, corresponde confirmar el ajuste, lo que así voto.

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 destacó 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.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 2590/2591, 2592/2593, 2594/2624 por el Dr. Jorge R. Postiglione, como apoderado de “**3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A**” y de los Sres. Ignacio José Stegmann y Darío Fernando Lareu y como patrocinante de los Sres. Carlos Miguel Pascual y Bernardo Gabriel Schiffrin (fojas 2677/2678 y 2679/2680), quienes comparecen por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4195 dictada con fecha 19 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de la sanción por omisión establecida en el art. 7mo. del acto mencionado. **3º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar nueva liquidación del gravamen de conformidad a lo decidido en el Considerando III del presente. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 8vo. de la resolución en crisis. **5º)** 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 mi colega instructor cr. Crespi, con excepción de lo referente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación y al tratamiento de la Responsabilidad Solidaria.

Particularmente, respecto a la multa aplicada, entiendo que la prescripción de la acción punitiva fiscal ha de basarse en las normas del propio Código Fiscal (artículos 157 y siguientes), comenzando el cómputo el 1° de enero de 2012 y concluyendo inexorablemente el 1° de enero de 2017, sin visualizarse en tiempo útil causal alguna de suspensión o interrupción que opere a la fecha de dictado del acto apelado.

Ante ello, considero inoficioso analizar la cuestión sobre la base de los precedentes de la Corte Suprema (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”). Así lo voto.

Por su parte, con respecto al planteo efectuado sobre la solidaridad endilgada a los miembros del directorio social, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III, es fundamental destacar que este instituto se encuentra vinculado a quien asume la administración de la empresa, con un fundamento estrictamente recaudatorio.

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 como miembros del directorio, no ha sido discutida por los apelantes para el período fiscal involucrado, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Estatuto y actas contenidos en el CD de fs. 78). 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. Ignacio José Stegmann, Carlos Miguel Pascual, Bernardo Gabriel Schiffrin y Darío Fernando Lareu, al acreditarse la función de administración de los involucrados como principales integrantes del órgano que, mediante mandato legal y convencional, se encuentra a cargo de la administración social.

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 doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Carlos Miguel Pascual, Bernardo Gabriel Schiffrin y Darío Fernando Lareu en tanto se ha evidenciado sobre ellos actuación efectiva alguna en materia de administración social y, con ello, el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Muy distinta es la situación del presidente del directorio, Sr. Ignacio José Stegmann, quien suscribe los estados contables de la firma al 31.12.2011 (ver documento en cd de fs. 78), con descripción de los pasivos tributarios en general (fs. 14 del documento) y del impuesto de autos en particular (fs. 26 del documento).

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 2590/2591, 2592/2593, 2594/2624 por el Dr. Jorge R. Postiglione, como apoderado de "3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A" y de los Sres. Ignacio José Stegmann y Darío Fernando Lareu y como patrocinante de los Sres. Carlos Miguel Pascual y Bernardo Gabriel Schiffrin (fojas 2677/2678 y 2679/2680), quienes comparecen por su propio derecho, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4195, dictada con fecha 19 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción establecida en el artículo 7º del acto mencionado, revocándose la misma. **3º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar nueva liquidación del gravamen de conformidad a lo decidido en el Considerando III del presente. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8º de la resolución en crisis, solo respecto de los Sres. Carlos Miguel Pascual, Bernardo Gabriel Schiffrin y Darío Fernando Lareu. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufl: Llamada a votar en tercer lugar, y del análisis de las cuestiones traídas en apelación, en primer lugar corresponde manifestar, que, coincido con los fundamentos expuestos y la resolución arribada en su voto por el Sr. instructor Cr. Crespi, con excepción de lo referente al planteo prescriptivo opuesto y al tratamiento de la Responsabilidad Solidaria, coincidiendo en sus fundamentos al propuesto por el Dr. Ángel Carlos Carballal , dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 2590/2591, 2592/2593, 2594/2624 por el Dr. Jorge R. Postiglione, como apoderado de "3M ARGENTINA S.A.C.I.F.I.A" y de los Sres. Ignacio José Stegmann y Darío Fernando Lareu y como patrocinante de los Sres. Carlos Miguel Pascual y Bernardo Gabriel Schiffrin (fojas 2677/2678 y 2679/2680), quienes comparecen por su propio derecho, contra la Disposición Delegada

SEATYS Nº 4195, dictada con fecha 19 de diciembre de 2017 por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción establecida en el artículo 7º del acto mencionado, revocándose la misma. **3º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar nueva liquidación del gravamen de conformidad a lo decidido en el Considerando III del presente. **4º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 8º de la resolución en crisis, solo respecto de los Sres. Carlos Miguel Pascual, Bernardo Gabriel Schiffrin y Darío Fernando Lareu. **5º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición 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°2360-412388/12 "3M ARGENTINA SACIFIA"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34956528-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°3824 .