



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-33569510-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: "PERNOD RICARD ARGENTINA SRL" - 2360-0135992/14

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0135992 año 2014, caratulado "PERNOD RICARD ARGENTINA SRL".

RESULTANDO: A fojas 1140/1178, el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada N° 5188, de fecha 12 de junio de 2019, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "PERNOD RICARD ARGENTINA S.R.L." (C.U.I.T. 30-50071050-7), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación a los períodos fiscales 2012 y 2013 por el ejercicio de las siguientes actividades: "Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas" (Código NAIIB 155120), "Elaboración de vinos" (Código NAIIB 155210), "Elaboración de jugos envasados para diluir y otras bebidas no alcohólicas" (Código NAIIB 155491), "Venta al por mayor de bebidas alcohólicas, excepto vino y cerveza" (Código NAIIB 512311), "Venta al por menor de bebidas, excepto vinos" (Código NAIIB 522502), "Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090), "Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o contrata" (Código NAIIB 702000) y "Venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco" (Código NAIIB 511910).

En su artículo 5° establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a un total de Pesos cuatro millones seiscientos diecisiete mil novecientos dieciocho (\$ 4.617.918,00). En su artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 05 y 06/2012, 05 y 06/2013, que ascienden a

un total de Pesos dos millones cuatrocientos setenta y un mil ciento veintinueve (\$ 2.471.129,00).

Aplica, por su artículo 7°, una multa equivalente al quince por ciento (15%) del impuesto omitido, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Por último -artículo 10°-, atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, establece que resultan responsables solidarios con el contribuyente de autos, por el pago de las diferencias ajustadas, intereses y multa, los Sres. Sergio Marly Caminal, Carlos Gómez Basilio, Louis Genouville Benoit, Martín Ignacio Odriozola, Daniel Cushnan, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello y Mariana Marcela Volpellier.

A fojas 1190/1224 se presenta la Cra. María Fernanda Daguerre, en nombre y representación de Pernod Ricard Argentina S.R.L. y de los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier e interpone recurso de apelación contra el acto administrativo referenciado (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1313, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal. A fojas 1315 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1332 se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días a efectos que conteste agravios y oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1333/1343 obra agregado el escrito de réplica.

A fs. 1346 se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, con el Cr. Rodolfo D. Crespi y la Dra. Irma Gladys Nancufl (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). En cuanto al ofrecimiento probatorio traído en el recurso bajo análisis, se dispone tener por agregada la documental acompañada. Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En el Recurso de Apelación interpuesto la recurrente comienza señalando que las actuaciones se inician por una demanda de repetición. Entiende que el dictado de la providencia N° 547/2013, por medio de la cual se ordena una fiscalización para revisar la legitimidad, no solo de los saldos reclamados, sino también de los períodos 2012 (enero a diciembre) y 2013 (enero a diciembre), conlleva una arbitrariedad que atraviesa todo el expediente.

Describe que el inspector, más allá de tener la totalidad de los medios de prueba a la

hora de “re-determinar” los coeficientes de gastos conforme las normas del Convenio Multilateral, se limitó a excluir de forma parcializada aquellos relacionados con la actividad de “Elaboración de vinos”, sin calcular correctamente los gastos atribuibles a la provincia de Buenos Aires. Cita, como ejemplo, que asignó la totalidad de gastos de sueldos y cargas sociales del área comercial a la citada provincia. Cuenta que la firma tiene una fuerza de ventas propia (físicamente) en todas las jurisdicciones, sin perjuicio de lo cual, el Fisco concluyó que, más allá de vender los productos en todo el territorio, Buenos Aires es la única jurisdicción comercializadora. Interpreta que dicha circunstancia resulta arbitraria y fuera de la realidad.

Sostiene en consecuencia que el acto se encuentra “viciado” por falta de motivación desde su origen, en virtud del uso de metodologías carentes de razonabilidad, arbitrarias y opuestas a los cuerpos normativos, errores formales y sustanciales que derivan en una situación de vulnerabilidad irreversible en el ejercicio del derecho de defensa.

Luego, plantea la prescripción de los poderes de la autoridad de aplicación para exigir el pago de las presuntas diferencias adeudadas por los anticipos 1/2012 a 9/2013 (inclusive), siendo que el Código Civil vigente en dichos años regulaba el instituto. Cita Jurisprudencia.

Con relación a la infracción, advierte que no le corresponde en tanto tampoco le corresponde la determinación del Tributo. Asimismo, plantea la inexistencia del elemento subjetivo. En subsidio, destaca que el caso es lo suficientemente controvertido como para determinar la existencia de error excusable.

Estima improcedente imputar la responsabilidad solidaria a los socios gerentes y directores, pues no han tenido ninguna participación ni directa ni indirecta, en la toma de decisiones de las cuestiones tributarias. Considera que, debido la naturaleza represiva del instituto, el imputado debe ser subjetivamente responsable de la acción que se le imputa. Agrega que el acto omite toda referencia respecto de las pruebas de que intentaría valerse para imputar la responsabilidad.

Manifiesta que ARBA desconoce el carácter subsidiario de la responsabilidad solidaria en franca violación del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Postula la imposibilidad de extender la solidaridad en el ámbito infraccional en virtud del principio de personalidad de la pena.

Finalmente, plantea la improcedencia de la aplicación de intereses por ausencia de mora culpable. Cita jurisprudencia.

Acompaña prueba, plantea caso constitucional, hace reserva del Caso Federal y

solicita se revoque la resolución apelada.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes indica, dado los diversos planteos de inconstitucionalidad, que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia, por disposición del art. 12 del C.F.

Alterando el orden de los agravios, responde las diversas alegaciones de nulidad, postulando su rechazo, siendo que de la lectura de la disposición apelada surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado, su sustento fáctico y fundamento normativo, explayados de manera tal que se concluye la existencia de diferencias a favor de este Fisco provincial. Aclara que su ausencia denotaría falta de causa y motivación pero su descripción se encuentra presente. De ahí que entiende que el agravio radica en una disparidad con el criterio fiscal.

Sostiene que la arbitrariedad alegada no implica el acierto en la interpretación y aplicación de las normas legales sino que, por le contrario, se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de los hechos y fundamentos de derecho que han llevado a su dictado. Reitera que de los considerandos de la Disposición surge el sustento fáctico y legal que brindan fundamento a la causa del ajuste, obrando todos los elementos probatorios necesarios y suficientes para sustentar que la firma ha incurrido en incumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente del impuesto por los períodos verificados.

Específicamente cita las fs. 1141 y 1147 del acto donde se desarrollan los fundamentos del ajuste relativos al Convenio Multilateral y a la violación del derecho de defensa. Finalmente, en cuanto a la verificación fiscal iniciada a causa de la demanda de repetición, cita el art. 141 del Código Fiscal.

En cuanto a la prescripción alegada, recalca que devienen aplicables los artículos 157 y 159 del citado Código que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar conforme artículo 159 del Código Fiscal. Alega que el art. 2532 del Código Civil y Comercial confirma la postura de la Agencia en cuanto a la regulación del instituto en materia tributaria.

En el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2012, comenzó a correr el 1° de enero de 2014, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEATYS N° 7136/2018, que declara el inicio del procedimiento determinativo y sumarial, con fecha 23 de octubre de 2018

– fs. 923– es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del mismo, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de ciento veinte (120) días hábiles conforme lo previsto en el último párrafo del art. 161 del Código de la materia. Luego, con la notificación de la Disposición en crisis en fecha 13 de Junio de 2019 (fs. 1188), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

Respecto a la sanción por omisión impuesta, manifiesta que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, siendo procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código de la materia. Resalta que tal artículo describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

Agrega que la figura fiscal está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Concluye que la aplicación de la multa deviene procedente en razón de que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el ingreso del tributo, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima. Cita jurisprudencia.

Frente al cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario, al traer como sustento la aplicación de normas del Derecho Penal, tiene presente que el Derecho Fiscal tiene sus reglas propias, de ahí que el sistema sancionatorio en materia tributaria puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal. En tal sentido, concluye que no resulta procedente la aplicación del principio de personalidad de la pena.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial 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 a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.

Aclara la improcedencia de las normas nacionales en materia tributaria por cuanto, esta última, conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional. Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena ni

resulta represiva.

En torno a la alegada inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria basada en el fallo "Raso" del 02/07/14, señala que la SCBA no conformó mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por el apelante.

En relación a la aplicación de intereses resarcitorios, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Explica que su aplicación no requiere prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la privación del capital. Por lo tanto, comprobado su incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Cita jurisprudencia.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si la Disposición Delegada N° 5188/19, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

1) En relación el planteo de nulidad formulado, adelanto que los fundamentos que se otorgan al mismo no resulta idóneo, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

Principalmente, se puede resumir la queja relativa a la falta de motivación y supuesta arbitrariedad del acto en tres cuestiones principales, las que han sido desarrolladas por el apelante en su relato como "antecedentes". La primera, relativa a la extensión de la fiscalización sobre los períodos no reclamados en la demanda de repetición que diera origen a las presentes actuaciones. La segunda, recae sobre la determinación del coeficiente de gastos, de conformidad con las normas del Convenio Multilateral, que -según interpreta la parte apelante- se limitó a excluir de forma parcializada los gastos relacionados con la actividad de "elaboración de vinos", calculando de manera errónea aquellos atribuibles a la Provincia de Buenos Aires. Y, finalmente, la tercera alude a la falta de atención de los elementos probatorios aportados por la Sociedad, para atribuir el total de la base imponible prevista en el artículo 13 in fine.

En respuesta a la primera cuestión, debe tenerse en cuenta que el fisco, por mandato legal, antes de resolver la procedencia de la devolución solicitada debe

verificar la inexistencia de deuda líquida y exigible a la fecha del dictado del pertinente acto administrativo (art. 141 C.F. 2011). Como consecuencia de ello, se inició el presente proceso de fiscalización, no existiendo norma ni principio alguno que le impida a la Agencia de Recaudación ejercer sus facultades de verificación y determinación de oficio, más allá de la prescripción. Resulta redundante aclarar que la norma no solo habilita la verificación de la existencia de deuda líquida y exigible, lo que englobaría otros períodos no prescriptos, sino que incluso habilita la compensación con deuda proveniente de otros gravámenes. Por lo tanto, la queja presentada no resulta atendible, no verificándose nulo del proceder fiscal.

En referencia a la supuesta arbitrariedad en el armado del coeficiente de gastos del Régimen General según las normas del Convenio Multilateral y lo relacionado al artículo 13 del citado convenio, cabe resaltar que el apelante sólo alega el desacierto en el ajuste, sin especificar cuál sería el yerro de la fiscalización. Entiendo que este planteo está más relacionado a una disconformidad con el actuar del Organismo Fiscal en la materia ajustada, aspecto que no hace a la validez formal del acto, sino a la justicia de la decisión.

De la lectura del acto apelado, surge que por las actividades verificadas la firma debe aplicar tanto lo previsto en el Régimen Especial del artículo 13, como el Régimen General previsto en el artículo 2° de Convenio Multilateral, situación que no es motivo de controversia.

En particular, respecto de la actividad de elaboración de vinos ha quedado corroborado que la firma elabora los mismos, los que son remitidos sin facturar desde San Juan, Salta y Mendoza al centro Bella Vista (Provincia de Buenos Aires), desde donde procede su comercialización a todas las jurisdicciones del país, resultando de aplicación el art. 13 primer párrafo del Convenio Multilateral.

Así, analizado el ajuste, se puede resumir que respecto del Régimen General (tanto respecto del coeficiente de ingresos como el de gastos) el fiscalizador encontró que el apelante no excluyó los ingresos correspondientes al régimen especial del art. 13 y las exportaciones, procediendo a ajustar los mismos acorde a las pautas previstas en las Resoluciones de los Organismos de Aplicación del referido Convenio en el tema.

Tal como se observa en los papeles de trabajo como en los informes obrantes en las actuaciones, el funcionario de la agencia describe detalladamente el tratamiento dado a cada uno de los rubros que conforman los coeficientes aplicados (ver informe fs. 1125/1128).

Así, no puede considerarse lo expuesto por la parte recurrente como un planteo de

nulidad en sí mismo. Debo añadir además, que no resulta ser una crítica concreta y razonada contra el acto impugnado, en lo que se refiere al ajuste relacionado a la aplicación del régimen del Convenio Multilateral, toda vez que no expresa específicamente cual es el error o equívoco del acto administrativo, limitándose solamente a impugnar lo actuado por la fiscalización.

La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio se expuso en autos “Elektra de Argentina S.A.”, Sentencia del 4/4/2019, Sentencia de Sala I, Reg. 2175, entre muchas otras.

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. 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 igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En cuanto a las supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el juez administrativo actuante y la consecuente arbitrariedad del acto, puede

adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

En ese último aspecto, entiendo que el problema cardinal se suscita en la correcta interpretación de la prueba que, a su parecer, y del modo en que están apreciadas por la Administración Fiscal, conllevarían a la declaración de nulidad de la referida Disposición atacada.

La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: “...*En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...*” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G.”).

Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal (conf. Doctrina de Sala III in re “Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.”, sentencia del 15/05/03, entre otras).

De hecho, repasando las estrictas razones dadas por el juez administrativo no solo no se visualiza el perjuicio alegado, sino que se observa de las constancias de autos el dictado de la Disposición de Apertura a Prueba N° 505/19 (fs. 1026/1029) por la cual se abre a prueba la causa, ordenándose de manera parcial la producción de las distintas medidas ofrecidas, denegándose otras y proponiéndose medidas para mejor proveer, todo ello de conformidad a las facultades que acuerdan al mencionado funcionario el artículo 113 del Código Fiscal.

En virtud de lo establecido, el inspector actuante elaboró el informe final de fs. 1125/1128, en el que luego de exponer las tareas de auditoría desarrolladas, procedió a rectificar parcialmente el ajuste, confeccionando nuevos formularios R-222 (fs. 1107/1124).

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba

regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Que, en idéntico sentido corresponde expedirse respecto de los alegados “errores materiales”, toda vez que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma. De este modo, sin perjuicio de vislumbrar las desprolijidades apuntadas, que asimismo, ya han sido subsanadas, la actuación de la administración no revela la afectación del derecho de defensa del recurrente, por lo que la nulidad planteada, no puede tener acogida favorable.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así Voto.

2) Corresponde ahora despejar si se verifica la prescripción de las acciones fiscales. Suerte adversa corresponde predicar a la defensa de la parte.

El apelante alega que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior aplicable a los períodos determinados en autos, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, cabe comenzar mencionando que me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como. originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en

residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales.

Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC) sí como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o ser aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre del tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local,

integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “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”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 493 330:704; 332:616 y 1503; entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: “...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por

la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...". (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de "períodos" (no se menciona la palabra "anticipos") y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en "Ullate" una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre "cerrado", esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que "la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable" (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que, el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que "la acción puede ser ejercida" (conf. Fallos: 308:110 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires; "...*Enseña Argañarás que, aunque el derecho*

creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo". Citando a Planiol dice: "La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado, en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado, lo que sería tan injusto como absurdo" (Argañarás, Manuel J. "La prescripción extintiva", pág. 50)..." (en autos "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos" (Sellos/Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina "Filcrosa"), los "anuales" (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los "periódicos" o "de ejercicio" (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en "anticipos" mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido "...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al "impuesto de base", descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible..." (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele

aseverarse sobre el alcance del fallo “Ullate”, debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la Obligación”*.

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta se deberá presentar una “...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 4 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2012 y 2013. La declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral – tuvo vencimiento para su presentación el 28 de junio de 2013 (Resolución General C.A.C.M. N° 7/2012) y 30 de junio de 2014 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2013), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera vencido los días 28 de junio de 2018 y 30 de junio de 2019, respectivamente.

Sin embargo, según constancias de fs. 789/790, con fecha 29 de agosto de 2016, se notificó al contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo del artículo 2541 del nuevo C.C. y C, (ya vigente desde el 1° de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994): *“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*.

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA -AGIP DGR- resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año —fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para el período 2012, transcurridos 3 años y 2 meses de prescripción, el 29 de agosto de 2016 se suspende hasta el 29 de febrero 2017, retomando el cómputo pertinente, el que venció inexorablemente el 28 de diciembre de 2018. En este marco, no se visualiza la existencia de acto alguno que suspenda nuevamente o interrumpa el curso de la prescripción, por lo que concluyo en consecuencia, que debe prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2012, sus accesorios y sanciones, bajo una doctrina que no comparto y debo acatar; lo que así voto.

Distinta situación observamos para el período 2013, transcurridos 2 años y 2 meses de prescripción, el 29 de agosto de 2016 se suspende hasta el 29 de febrero 2017, retomando el cómputo pertinente que se extiende hasta el 30 de diciembre de 2019.

Previo a ello, y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición N° 5188/2019, de fecha 12/06/2018, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada entre los días 12 y 14 de junio de 2019, conforme surge de las constancias de fojas 1180/1189 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto el 04 de julio de 2019 (fojas 1190).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de

pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, la situación expresamente prevista por el artículo 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado (*“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*).

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en este caso uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales para el período 2013 no puede prosperar; lo que así voto.

3) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 7° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias, asumiendo además que el error en cuestión debe ser específicamente planteado y acreditado, no bastando la mera alegación genérica sobre la complejidad de las normas aplicables. No es posible razonar en consecuencia, que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza eximente alguno para

la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado

4) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que por expresa disposición del artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), los mismos se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa de la norma pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro N° 1696, entre otros.

Cabe recordar que "...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998)..." (C.S.J.N, en autos "Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.", Sentencia del 1° de junio de 2000). "...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca..." (C.S.J.N. en autos "Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos; Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal", Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así voto.

5) Por último, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es 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.

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 del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes y se encuentra acreditada con la documentación societaria aportada (Estatuto y actas de asamblea y directorio). Merece agregarse 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”.

Merece acentuarse además 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. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, advierto 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/ 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), 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, el que reza: “*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 subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, al no verificarse o evidenciarse actuación

específica alguna de los Sres. Gómez Basilio, Pennimpede, Bertorello, Odriozola y Volpellier en la administración tributaria de la empresa.

Dejo en claro mi disidencia (al menos parcial) con los precedentes en cuestión, y el análisis caso por caso que realizaré sobre los supuestos que se sometan a juzgamiento de este Tribunal.

Por ende, entiendo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el caso concreto de autos sobre los mencionados apelantes, lo que así declaro (en igual sentido, en autos “THYSSENKRUPP FORTINOX S.A.”, Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 4521 de la Sala III, en autos “HECAMESUR S.A.”, Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388 de la Sala I, entre otras).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1190/1224 por la Cra. María Fernanda Daguerre, en nombre y representación de Pernod Ricard Argentina S.R.L. y de los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier, contra la Disposición Delegada N° 5188, de fecha 12 de junio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones fiscales relativas al período fiscal 2012, sus accesorios y sanciones. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del citado acto sobre los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, a partir de los agravios interpuestos por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5188/19, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor bajo los **puntos 1** (improcedencia de las nulidades planteadas), **2** (prescripción parcial de las facultades determinativas del Fisco, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), **3** (ratificación de la multa por omisión aplicada) y **4** (confirmación de los intereses resarcitorios establecidos), de aquél; lo que así declaro.

Por su parte, comparto asimismo el criterio resolutivo adoptado por el Vocal instructor con respecto a la controversia vinculada a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24

y 63 del Código Fiscal (**Punto 5** de su voto).

Ello así, por cuanto, advierto, los agravios incoados contra su procedencia tornan aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los artículos 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso

incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Cra. María Fernanda Daguerre, en nombre y representación de la firma “Pernod Ricard Argentina S.R.L.” y de los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5188/19, dictada por el Departamento Relatoría I, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones fiscales relativas al período fiscal 2012, sus accesorios y sanciones. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes. **4)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios la disposición recurrida.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto por el Vocal instructor, Dr. Ángel Carlos Carbajall, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1190/1224 por la Cra. María Fernanda Daguerre, en nombre y representación de Pernod Ricard Argentina S.R.L. y de los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier, contra la Disposición Delegada N° 5188, de fecha 12 de junio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones fiscales relativas al período fiscal 2012, sus accesorios y sanciones. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 10 del citado acto sobre los Sres. Carlos Gómez Basilio, Germán Guillermo Pennimpede, María Constanza Bertorello, Martín Ignacio Odriozola y Mariana Marcela Volpellier. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.16 13:19:46 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.16 15:34:14 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2025.09.16 21:22:15 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 12:44:14 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-33571628-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: "PERNOD RICARD ARGENTINA SRL" - 2360-0135992/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-33569510-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4998.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 12:49:19 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación