



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-2025-34870290-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: "SIAT S.A." - 2360-0114260/09 y su acumulado 2360-0086929/13

AUTOS Y VISTOS: el expediente n° 2360-0114260 año 2009, y su acumulado a fojas 5082, expediente n° 2360-0086929-2013, ambos caratulados "SIAT S.A.".

Y RESULTANDO: A fojas 4764/4795, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 1460 de fecha 22 de mayo de 2014, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "SIAT S.A." (C.U.I.T. 30-60745136-9), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los períodos fiscales 2007 y 2008, por el ejercicio de las actividades: "Industrias básicas de hierro y acero" (Código NAIIB 271000), "Industrias manufactureras n.c.p." (Código NAIIB 369990), "Venta al por mayor de hierro y acero" (Código NAIIB 514201), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 659990), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900).

En su artículo 5° establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el Impuesto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones ciento cinco mil setecientos cincuenta y uno con diez centavos (\$ 2.105.751,10), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, concordantes de años anteriores y modificatorias).

En el artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 04, 11/2007; 01 y 09 a 12/2008, que ascienden a la suma de Pesos dos millones

ochocientos cincuenta y cuatro mil doscientos con ochenta centavos (\$ 2.854.200,80).

Por su artículo 7°, aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Finalmente, dispone en su artículo 10, que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo normativo, resultan responsables solidaria e ilimitadamente con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti y Eduardo Alberto Ottino, miembros del directorio social.

A fojas 4806/4838 el Dr. José Enrique Milone, en carácter de apoderado de la firma referenciada y de los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti y Eduardo Alberto Ottino; interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 5057 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 5060 se deja constancia de la adjudicación de la Causa a la Vocalía de la 3ra. Nominación, conociendo en la misma la Sala I.

A fojas 5065 se da traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones, obrando a fojas 5066/5072 el escrito de réplica (artículo 122 del Código Fiscal).

A fojas 5076 se deja constancia que la presente causa ha sido readjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación, quedando radicada en la Sala III.

A fojas 5079/5080 por Acuerdo Ordinario N° 41, se dispuso la acumulación del expediente caratulado N° 2360-86929/13. A fojas 5081 se procede a agregar el mismo, que pasa a correr como fojas 5082 del principal.

A fojas 1059/1087 del expediente N° 2360-0086929-2013, obra la Disposición Delegada SEFSC N° 6068 de fecha 27 de octubre de 2016, mediante la cual, el

Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, determina las obligaciones fiscales de la firma "SIAT S.A.", correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades: "Industrias básicas de hierro y acero" (Código NAIIB 271000), "Industrias manufactureras n.c.p." (Código NAIIB 369990), "Venta al por mayor de hierro y acero" (Código NAIIB 514201), "Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 659990), "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900).

En su artículo 5° establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el Impuesto, que ascienden a la suma de Pesos un millón cincuenta y cuatro mil ciento noventa y dos con treinta (\$ 1.054.192,30), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, concordantes de años anteriores y modificatorias).

En el artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 a 04 y 06 a 08/2010; que ascienden a la suma de Pesos ochocientos noventa y ocho mil ochocientos cincuenta y nueve con sesenta centavos (\$ 898.859,60).

Por su artículo 7°, aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Plexo legal.

Finalmente, en su artículo 9, dispone que, atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo ordenamiento normativo, resultan responsables solidarios con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Guillermo Héctor Noriega, Javier Mariano Martínez Álvarez, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal y Jesús María Aguirre, miembros del directorio social.

A fojas 1094/1120 del expediente N° 2360-0086929-2013 el Dr. Sofanor Novillo Corvalán, en representación de la firma "SIAT S.A." y de los Sres. Guillermo Héctor Noriega, Javier Mariano Martínez Álvarez, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal y Jesús María Aguirre, interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1365 del expediente agregado, 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 1375 del mismo, se da traslado del recurso

de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones, obrando a fojas 1377/1385 el escrito de réplica.

Por último, a fojas 5096 del principal, se le hace saber a las partes que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, como Vocal subrogante de la Vocalía de 7ma. Nominación (Ac. Ext. 100/22), el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Pablo G. Petraglia como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Se provee la prueba ofrecida en los exptes. 2360-0114260/09 y 2360-0086929/13 y se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- 1) Recurso presentado en el expediente N° 2360-0114260-2009: a) La apelante comienza solicitando la prescripción de las facultades del Fisco para determinar impuestos y aplicar sanciones respecto de los períodos 2007 y 2008, basado en jurisprudencia de los más altos Tribunales de la Provincia y de la Nación y en el entendimiento de que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil.

Aclara que las disposiciones del Código Civil y Comercial devienen inaplicables, en tanto no pueden aplicarse retroactivamente. Asimismo, sostiene que no corresponde su aplicación respecto a los plazos en curso, en virtud de lo establecido por el artículo 2537 del citado Código.

Argumenta que la sanción se encuentra prescripta, en atención a lo normado por el artículo 157 del Código Fiscal.

b) Continúa su recurso, tachando de improcedente el criterio fiscal por medio del cual la Agencia no consideró el saldo a favor proveniente del período 2006, ignorando lo normado por el artículo 102 del Código Fiscal.

c) En otro punto, impugna el tratamiento otorgado a la generación de chatarra o rezago en el marco de la actividad industrial realizada por la empresa, alegando en primer término que la determinación no fundamenta por qué debe recibir el mismo tratamiento alicuotario quien adquiere rezago o chatarra para revenderla, que aquel que lo obtiene luego de un complejo proceso siderúrgico de transformación del acero.

En ese sentido, explica que el rezago generado es un subproducto o producto secundario de la actividad industrial realizada y, por ende, constituye una derivación directa e inescindible del proceso industrial desarrollado por la firma. Aduce que dicha aseveración no importa desconocer que los productos son diferentes a la

materia prima adquirida, de forma que todos los productos fabricados por la empresa integran necesariamente el proceso industrial desarrollado, circunstancia que, conforme relata, determina que los ingresos generados por su comercialización deban ser incluidos, sin distinción, en la actividad principal de fabricación. Respalda sus afirmaciones acompañando un informe del IAS (Instituto Argentino de Siderurgia).

En subsidio postula que, conforme el artículo 219 del Código Fiscal, le corresponde el mismo tratamiento que a la actividad principal industrial, por ser complementaria. Rechaza lo expuesto en el acto, referido a que la actividad representa una mejora o un lucro diferente a la actividad principal, en tanto no tiene respaldo legal alguno, y consecuentemente deviene contrario al principio de reserva de ley.

Cita antecedentes de este Cuerpo.

d) Señala que el ajuste de los fondos del exterior y el de los bonos del Estado de Austria deviene improcedente en tanto no se verifica el elemento espacial requerido por el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

e) Con respecto al ajuste de los ingresos con factura "E" vinculados a operaciones registradas bajo la cuenta "fazon contab" encuadrados por ARBA en la actividad de "industrias manufactureras", indica que se está en presencia de una exportación de bienes, la que de conformidad con el artículo 160 del C.F. no constituye un ingreso gravado. En subsidio, sostiene que debería aplicarse el artículo 39 de la Ley Nº 11.490 que exime los ingresos derivados de la actividad de "industrias básicas del hierro y del acero" desde el año 2007 hasta julio de 2008.

f) Manifiesta la improcedencia del ajuste de las notas de crédito en virtud de lo establecido por los artículos 188 y 189 del C.F. Respecto a las notas "servicio demora despacho" y "ant clien pér cbia R" afirma que fueron emitidas por los clientes de SIAT por la demora en la entrega de sus productos, bonificando el precio de venta. En referencia a las denominadas "Mov buques/tally" y "Costo serv depósitos locales", alega que se trata de notas emitidas por deudores incobrables. Aclara que las llamadas "claims (reclamos)" responde a un resarcimiento. Finalmente indica que las notas de "gtos representación" se vincula con una nota de crédito que responde a satisfacer un gasto que incurrió un cliente (reintegro de gasto).

g) Afirma que imputó correctamente los intereses devengados por los préstamos otorgados a sus empleados, como pertenecientes a una actividad principal por cuanto consideran que sus recursos humanos son el recurso más valioso, además que son pocos representativos y excepcionales, siendo entonces una herramienta para la concreción de su actividad industrial, y consecuentemente complementaria.

h) En referencia a la multa impuesta, enfatiza que en el presente no se verifica ni el elemento objetivo ni el subjetivo exigido por el tipo infraccional. En subsidio, plantea error excusable.

i) Finalmente, se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria atribuida por ARBA. Tildan de inconstitucional los artículos del C.F. que regulan la materia, al entender que constituye el ejercicio de una facultad que no le corresponde a las provincias ni a CABA. Con sustento en jurisprudencia del cimero tribunal provincial, estiman que sobre dicho instituto deviene aplicable la Ley de Sociedades Comerciales. Alegan que es improcedente la imputación objetiva que efectúa el Fisco. Manifiestan que no es automática ni nace por el mero hecho de ejercer el cargo, sino que depende de una conducta personal y directa ejercida con dolo, culpa o negligencia. Asimismo, plantean que en las infracciones rige el principio de personalidad de la pena.

Acompaña prueba documental y ofrece pericial contable y técnica. Hace reserva de Caso Federal.

2- Recurso presentado en el expediente N° 2360-086929-2013: se reproducen idénticos fundamentos a los ya reseñados en los puntos “a), b), c), h) e i)”. Corresponde aclarar, que los agravios referidos a la prescripción y a los saldos a favor provenientes del período anterior al fiscalizado, son efectuados atendiendo las características propias del expediente, solicitando consecuentemente la prescripción referida a los períodos 1 a 12 de 2010 y el saldo a favor del 2009.

A su vez, requiere se deje sin efecto el ajuste referido a la supuesta aplicación incorrecta de la alícuota por “servicios de financiación” y a supuestos ingresos declarados en defecto, ambos de escasa cuantía, toda vez que ARBA no ha indicado ni fundamentado, el sustento fáctico que los respalda. Entiende que si falta la causa jurídica corresponde la nulidad, en tanto el desconocimiento de los antecedentes le impide ejercer correctamente el derecho de defensa.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, en la contestación de agravios del recurso presentado en el expediente N° 2360-0114260-2009, comienza por el planteo de prescripción opuesto. En el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción respecto del período 2007, comenzó a correr el 1° de enero de 2009, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada de Inicio en fecha 26/11/2013 (conf. fs. 3564), operó la causal de suspensión de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del C.F. Luego, habiéndose notificado la resolución en crisis el 03/06/2014 (conf. fs. 4796/4804), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término prescriptivo, prolongándose 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 declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

Con respecto al cuestionamiento referido a la falta de consideración de los saldos a favor de la firma del período 12/2006, contesta que no procede el planteo en esta instancia debido a que no han sido determinados por la Autoridad de Aplicación. Aclara que a todo evento, debió haber solicitado la devolución o acreditación del referido saldo mediante la acción de repetición, conforme al procedimiento reglado por el artículo 122 del C.F., siempre que no se encuentre prescripta la acción.

Luego, en cuanto a los saldos a favor de la firma correspondientes al período fiscalizado, ilustra que conforme surge de los considerandos del acto atacado y del artículo 6º de la disposición apelada esta Agencia ha verificado la existencia de dichos saldos, cuyo monto podrá ser compensado, de corresponder, en la etapa procesal oportuna.

En cuanto al tratamiento de las quejas referidas a la improcedencia del ajuste respecto a la fabricación de chatarra o rezago, se remite en honor a la brevedad a los fundamentos expuestos en el acto a fs. 4784, donde se concluye que los ingresos generados por dichas ventas deben gravarse bajo la actividad de “Venta por mayor de hierro” (NAIIB 514201).

En atención al ajuste de los fondos del exterior y los bonos del Estado de Austria, cita lo expuesto a fs. 4783 donde se concluye que de la prueba aportada a fs. 4212/4656, el análisis económico financiero efectuado de la firma, su situación patrimonial, la actividad desarrollada en el país y el análisis de los riesgos asumidos, al momento de declarar ante la AFIP las inversiones efectuadas en el exterior de los excedentes de fondos obtenidos por el desarrollo de su actividad dentro del territorio nacional, consecuentemente, al analizar la gravabilidad se determinó que se configura el requisito de territorialidad.

En cuanto a los ingresos vinculadas a operaciones registradas bajo la cuenta “Fazón contab”, menciona que de conformidad a lo establecido en el Informe Nº 145/2003 de la Gerencia de Técnica Catastral y los propios dichos de la fiscalizada, la actividad de fazón realizada cumple con el requisito de territorialidad exigido por el artículo 182 del Código Fiscal.

Con referencia a las notas de crédito, menciona que a fs. 4785 vta./4786 ha dado tratamiento a tal cuestión, en virtud de lo cual se remite a lo expuesto, solicitando no hacer lugar al agravio impetrado.

Respecto al tratamiento a dispensarse a los intereses devengados por préstamos otorgados al personal, destaca lo expuesto a fs. 4785 donde se explica que siendo un beneficio a favor de sus empleados, no resultan producto de una actividad complementaria, resultando distinta a la principal desarrollada por la firma, y atento a su naturaleza deben encuadrarse como servicios de financiación.

Continúa afirmando que, al haberse concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Destaca que la figura de la omisión definida en el artículo citado describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo, indica que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, debido a que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima.

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. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Por dicha razón se trae a los responsables al procedimiento juntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

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

En la contestación de agravios del recurso presentado en el expediente N° 2360-086929/2013, comienza aclarando que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la resolución en crisis.

Luego, altera el orden en que fueron introducidos los agravios y analiza la nulidad planteada, adelantando su improcedencia al considerar que se han respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Recuerda que, para que proceda la nulidad, es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Advierte que no hay nulidad por la nulidad misma.

Aclara que, sin perjuicio de que la motivación del acto no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho, exponiéndose las causas que dieron origen al ajuste (conf. fs. 1059 vta.).

Señala, además, que de la lectura de los considerandos surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo, exployados de tal manera que se concluye en la existencia de diferencias a favor del Fisco, sin que se observe la imposibilidad de ejercer el derecho de defensa, ni una conducta arbitraria de la administración.

Concluye que se ha respetado el derecho de defensa del contribuyente y los sindicatos responsables solidarios.

A continuación, da tratamiento al planteo de prescripción opuesto exponiendo que las disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532 confirman la postura asumida por la Agencia, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Cita Jurisprudencia.

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal 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 año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual e ingreso de gravamen.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción respecto del período 2010, comenzó a correr el 1º de enero de 2012, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEFSC N° 6068/16 el 08/11/2016 (conf. fs. 1091), operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose 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 declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

Con respecto al cuestionamiento referido a la falta de consideración de los saldos a favor de la firma del período 12/2009, contesta que no procede el planteo en esta instancia debido a que no han sido determinados por la Autoridad de Aplicación. Aclara que, a todo evento, debió haber solicitado la devolución o acreditación del referido saldo mediante la acción de repetición, conforme al procedimiento reglado por el artículo 122 del C.F., siempre que no se encuentre prescripta la acción.

En cuanto al tratamiento de las quejas referidas a la improcedencia del ajuste respecto a la fabricación de chatarra o rezago, transcribe lo expresado a fs. 1068, donde se advierte que la empresa le da el mismo tratamiento impositivo dispensado a los otros productos finales que fabrica, habida cuenta que ambos son obtenidos como consecuencia directa de los procesos productivos, incluyéndolos en el concepto de actividad desarrollada, la cual comprende todos los actos que realizan los sujetos económicos para mejorar su condición material.

Respecto a que se le otorgue el carácter de complementariedad, indica que la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en sí misma, es decir, cuando trae aparejada una mejora. Sostiene que en el caso la venta del rezago no produce una mejora, sino que provee al contribuyente de ingresos ajenos a la misma y directamente vinculados a la venta en sí misma de la chatarra. Aclara que tampoco pueden encontrarse alcanzados por la exención por el simple hecho de ser accesorios de una actividad exenta.

En atención a los supuestos ingresos declarados en defecto, explica que el ajuste surge de las diferencias detectadas entre lo declarado en las DDJJ y los datos que surgen del Libro IVA Ventas, habiéndose justificado parcialmente dichas diferencias, no aportando mayor justificación en esta instancia.

En referencia a la queja vinculada a la aplicación incorrecta de alícuota por los servicios de financiación, menciona que del papel de trabajo de fs. 845 y de los formularios CM03 obrantes a fs. 163/188, el contribuyente declaró los ingresos

aplicando una alícuota del 0%, pero existiendo base imponible, el ajuste efectuado no merece mas justificación de la que surge de la Ley impositiva N° 14.044, que establece una alícuota del 6%.

Continúa afirmando que, al haberse concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Destaca que la figura de la omisión definida en el artículo citado describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo, indica que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, debido a que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima.

En lo que hace a la naturaleza penal de la multa, siendo que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del derecho tributario, tiene presente que la CSJN ha dicho que tiene reglas propias, por lo que de alguna manera puede apartarse del derecho penal, en especial respecto de la conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados los principios penales.

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. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Por dicha razón se trae a los responsables al procedimiento juntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

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.

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: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si se ajustan a derecho las Disposiciones Delegadas SEFSC N° 1460/14 y N° 6068/16, dictadas por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, supra detalladas.

En virtud de la identidad de los agravios planteados en los recursos de apelación interpuestos contra las disposiciones arriba citadas, procederé a su tratamiento en forma conjunta, con excepción de aquellos incoados de manera particular y atendiendo la especificidad de cada procedimiento.

1) Con relación a la prescripción invocada, los apelantes alegan que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida 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).

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias 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, desdoblando 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), así 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 será 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 el 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 distinta, 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): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ...En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...”* (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

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 4931; 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 el cómputo del mismo, 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: 308:1101; 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 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 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 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con los períodos fiscales 2007, 2008 y 2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. Para el período fiscal 2007, la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2008 (Resolución General C.A.C.M. N° 04/07); para el período fiscal 2008, la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2009 (Resolución Normativa N° 133/2008 y Resolución General C.A.C.M. N° 09/2008) y para el período fiscal 2010, la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Resolución Normativa N° 83/2010 y Resolución General C.A.C.M. N° 08/2010).

Inicia así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido en cada caso el día 30 de junio de 2013, 2014 y 2016 respectivamente.

Sin embargo, según constancias de fs 881/882, 885/886 del expediente N° 2360-86929-2013 y fs. 3394/3408 del expediente N°2360-114260-2009, con fecha 29/06/2012 y 23/01/2015 se notificó al contribuyente y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...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”*).

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 los períodos fiscalizados en el expediente N° 2360-114260-2009, transcurridos 4 años para el período más antiguo (2007), el 29/06/12 se suspende hasta el 29/06/2013, retomando el cómputo pertinente, que hubiese vencido el 30 de junio de 2014 y 30 de junio de 2015, respectivamente. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 1460/14, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 03 de junio del mismo año, conforme surge de las constancias de fojas 4796/4804 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 26 de junio de 2014 (vide fs. 4806).

Por su parte para el período 2010, transcurridos 3 años y 6 meses, el 23/01/2015 se suspende hasta el 23/01/2016, retomando el cómputo pertinente, que hubiese vencido el 30 de junio de 2017. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 6068/16, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 08 de noviembre de 2016, conforme surge de las constancias de fojas 1091, y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 24 de noviembre de 2016 (vide fs. 1094).

Debe recordarse que, 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, aún bajo la vigencia de aquel Código Civil, la situación expresamente prevista por el artículo 3980 (*“Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses...”*). Actualmente, el nuevo Código Civil y Comercial Unificado mantiene esta previsión en su artículo 2550 (*“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 autos 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 correspondientes a los períodos fiscales 2007, 2008 y 2010 no puede prosperar; lo que así declaro.

Ahora bien, distinta es la situación con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectiva la multa por Omisión de impuesto constatada. En los períodos fiscales 2007 y 2008, corresponde hacer lugar al agravio interpuesto, toda vez que se verifica que al 1° de enero de 2013 y 2014 respectivamente, venció el plazo de prescripción quinquenal previsto en el artículo 159, 2° párrafo, del Código Fiscal sin observarse causal alguna de suspensión e interrupción en tiempo útil. Idéntica solución he de adoptar respecto a la sanción correspondiente al periodo fiscal 2010, en tanto el plazo prescriptivo venció el 1° de enero de 2016, sin suspensión o interrupción alguna.

En este contexto, entiendo inoficioso analizar la cuestión, a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (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”), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

2) Que, por una cuestión metodológica, corresponde atender ahora la nulidad que intenta hacer valer la parte apelante, referida a falta de fundamentación respecto de la alícuota por “servicios de financiación” y los “ingresos declarados en defecto”.

Adelanto que los fundamentos fácticos y jurídicos se han explayado de tal manera que permiten inferir que estamos en presencia de una Resolución plena, que no puede ser tachada de nulidad, habiéndose respetado el procedimiento reglado por el Código Fiscal y dado tratamiento el juez administrativo actuante a cada uno de los puntos expresados en oportunidad de su descargo. Pueden compartirse o no las razones de apoyo a la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

Por su parte, ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense 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 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-11-2007; 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 lo sostuve como vocal instructor en Sala I, en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4/4/2019, Reg. 2175.

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación. 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 definitiva, y siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: *"...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..."* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos "Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley").

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

3) Que en cuanto a lo que ha sido motivo de ajuste en autos, no hay debate alguno sobre la actividad que ejerce la firma, sino más bien sobre el tratamiento fiscal que debe otorgársele a la misma.

a) Así, el quejoso argumenta en uno de sus puntos de agravio que el rezago producto de la fabricación de tubos con costura de acero es un producto secundario o subproducto, debiendo considerar tanto a este como al principal bajo el proceso industrial desarrollado por la firma. Es decir, le da el mismo tratamiento fiscal a la venta de rezagos que a los otros productos finales que fabrica, habida cuenta que

ambos son obtenidos como consecuencia directa de los procesos productivos.

Por su parte, el Fisco sostiene que la venta de rezagos no produce una mejora para el desarrollo de la actividad principal de fabricación, sino que provee al contribuyente de ingresos ajenos a la misma y directamente vinculados con la venta en sí misma de la chatarra, no pudiendo, consecuentemente, darle el mismo tratamiento impositivo. Agrega que tampoco pueden considerarse exentos por ser de diferente naturaleza que la actividad principal. En consecuencia, grava esta actividad como “Venta al por mayor de hierro y acero” (NAIIB 514201).

Del análisis de las presentes actuaciones, surge que la “chatarra” objeto de la actividad discutida es producto de la propia actividad industrial desarrollada por la firma de autos, quedando como residuo del producto principal que fábrica.

Como consecuencia de lo expuesto, el ajuste efectuado parece perder fundamentación.

De hecho, y tal como lo expresara en autos “INDUSTRIAS GUIDI SACIF” (Sentencia del 23 de noviembre de 2017, Registro 2098 de la Sala I) y más recientemente en autos “H. KOCH Y CIA S.A.” (Sentencia del 21 de noviembre de 2023, Registro 4662 de la Sala III): *“...jurisprudencia administrativa de la propia Agencia de Recaudación, plantea de manera detallada el análisis y conceptualización de una “actividad complementaria” en los términos del artículo 219 del Código Fiscal y el alcance que otorga esta norma al tratamiento fiscal para la misma: “...El artículo 219 del Código Fiscal T.O. 2011, en lo que aquí interesa (último párrafo) dispone: “... Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal...estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la Ley Impositiva”. Habida cuenta de que la norma no aporta una definición de “actividad complementaria”, se torna necesario precisar el alcance de tal concepto. Al respecto, puede decirse que el carácter complementario de una actividad respecto de otra “principal”, implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda. Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos, podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal. Ello así, lo que establece el citado artículo 219 adquiere sentido cuando se visualiza que los ingresos declarados tienen o reconocen un origen en común, se suman y tributan a la alícuota fijada para la actividad principal, facilitando ello, además, la liquidación impositiva. Por el contrario, si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas, por resultar una actividad “secundaria” y no complementaria de la tipificada como principal...debe señalarse que el término “complementario” utilizado por la normativa fiscal no sólo*

implica la dependencia de una actividad para con otra sino, además, una integración o perfeccionamiento (en el sentido de mejora) de la actividad principal, cuando se realiza con aquella que la complementa. Así, justamente, es como lo define el Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición): “Que sirve para completar o perfeccionar algo”. Las características expuestas se manifiestan presentes en pronunciamientos, tanto de esta Autoridad de Aplicación, como del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Además, en general, ambas se desarrollan con cierta simultaneidad. Es de hacer notar que el concepto tratado también encuentra recepción en definiciones del Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIBB-99), en el cual el contribuyente debe encuadrar su actividad a efectos de determinar, luego, la alícuota fijada en las leyes impositivas anuales. En efecto, se verifica la existencia de actividades que se encuentran subsumidas en otras a las que se les asigna el carácter de principal. Así, el nomenclador agrupa las actividades económicas conforme su origen y cuando se está en presencia de una cuya existencia sólo se justifica a partir de otra -principal-, se debe estar a esta última. Es en tales términos que se puede calificar a aquellas actividades como “complementarias”. Como se adelantara, el mencionado artículo 219 del Código Fiscal ya transcripto, dispone aplicar la misma alícuota a la actividad complementaria, restando dilucidar entonces el tratamiento que corresponde brindar a otros aspectos que hacen a la liquidación e ingreso del impuesto. En concordancia con la interpretación realizada del concepto de “actividad complementaria”, es dable entender que el ordenamiento fiscal propicia un tratamiento en conjunto con la actividad principal, por considerar que los ingresos finalmente percibidos son, en definitiva, derivados del ejercicio de esta última. En el Informe N° 06/02 de la Dirección de Técnica Tributaria, la Autoridad de Aplicación se expidió en tal sentido al definir que la actividad de instalación merecía el mismo “tratamiento tributario” que la actividad principal de fabricación -exenta del pago del impuesto-, por ser complementaria de esta última. Hasta aquí, y conforme al criterio del organismo en anteriores pronunciamientos, el “tratamiento en conjunto” debe realizarse respecto de la alícuota y de aquéllas otras cuestiones tales como exención o supuestos de no sujeción, de la actividad principal. Ahora bien, entendemos que debe dejarse al margen de la conclusión precedentemente arribada, lo concerniente al cálculo de las bases imponibles. Ello debido a que la legislación tributaria contempla pautas específicas para la determinación de los ingresos que corresponde atribuir a cada actividad, que responden a las particularidades propias y a la noción de “retribución por el ejercicio” de la misma...”. (INFORME N° 026-12)...Cabe recordar que el interrogante principal que analizamos ha recibido tratamiento y respuesta también por parte de este Cuerpo: la Sala II en autos “Aluplata SA”, Sentencia del 26 de mayo de 2011, Registro N° 1424, puntualmente en el voto de la Dra. Laura Cenicerós. Así, dada la identidad que

presentan las cuestiones traídas a decisión en esta instancia y toda vez que comparto el temperamento por ella adoptado, haré propias sus consideraciones: "...El nudo de la controversia entre ambas partes, radica en la diferenciación de actividades efectuada por la Autoridad de Aplicación, a raíz de la venta de "scrap" o rezagos de aluminio o plástico, reencuadrando la misma como actividad netamente comercial, lo que trae aparejado un diferente tratamiento fiscal y la existencia de deuda impositiva. En este orden, se constata que las sumas determinadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, provienen del hecho de considerar el Fisco que la firma, además de las actividades por las cuales goza del beneficio de exención - desde enero de 1995-, a saber: "Hojalatería" Código LCA 38000-06 y "Fabricación de productos plásticos n.c.p." Código LCA 35000-10, desarrolla el comercio de venta mayorista de "Productos de metales no ferrosos", clasificada en el código LCA 61700-02 y gravada a la alícuota del 2,5% en los años 1994, 1995 y 1996. Refutando esta afirmación, los apelantes ratifican que ambos supuestos deben considerarse encuadrados en la actividad, por la cual la Dirección Provincial de Rentas le otorgó oportunamente la exención (fs. 1435/1436). De la verificación efectuada y teniendo a la vista la documentación detallada precedentemente, el Fisco concluye, en el acto determinativo, que ... la venta de "scrap" (rezagos o desperdicios de aluminio y plástico), constituyen una mera comercialización, es decir compra y venta. Más precisamente, con relación al "scrap", punto en discusión, entiende que es vendido en el mismo estado en el cual es adquirido, no modificándose la naturaleza del bien original... Ante todo, cabe destacar, que la firma no desconoce que vende los rezagos o scrap de la producción, pero, como ya dijimos, le otorga el tratamiento impositivo dispensado a los otros productos finales que fabrica, habida cuenta que son obtenidos como consecuencia directa de los procesos productivos descriptos, actividad que se encuentra exenta desde 01/01/1995, según los datos extraídos por esta instrucción, del Sistema de Exenciones, y que se adjuntan a fs. 1435/1436... Al respecto, el recurrente, a tales fines, ha planteado que la venta de rezagos debería considerarse como una "actividad complementaria"... Sobre el punto, este Cuerpo ha declarado, verbigracia, que una actividad "accesoria" debe seguir la suerte de la principal cuando exista una vinculación directa entre ambas que haga que una sea la consecuencia de la otra, o sea cuando una es la razón de la existencia de la otra (art. 523 CC) (Sentencias T.F.A.B.A. T 1956-221; 1957-135; entre otras). Ateniéndonos a esta doctrina podríamos afirmar sin hesitación que estamos frente a una actividad complementaria, ello partiendo de atribuir a ambos términos, "complementario" y "accesorio", el mismo significado. Sin embargo, discrepo con esta definición, ya que entiendo que la misma resulta incompleta. En efecto, considero, que la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la

actividad principal en sí misma. Es decir, cuando su realización trae aparejada una “mejora” específica y directa. En consecuencia, descartada esta posibilidad en el caso en examen, analizaremos los argumentos de la administración, que -adelanto- tampoco comparto. En ese orden, si bien observo que la Autoridad de Aplicación al efectuar citas de jurisprudencia e informes del área técnica, lo hace en una dirección correcta, luego, al efectuar la interpretación de dicho material y aplicarlo al caso concreto, incurre en una falacia. De este modo, se advierte que es verdadera la afirmación de que toda actividad industrial trae aparejado un proceso de transformación, o que el mero fraccionamiento no puede ser considerado como actividad de ese tipo. Pero ambas verdades no son aplicables en la especie para resolver la cuestión. Ello es así porque la firma, no compra aluminio y plástico, lo fracciona o divide, y luego lo vende en partes. ALUPLATA fábrica latas y tapas de plástico, y los rezagos de ambos materiales constituyen un “SUBPRODUCTO” de ese proceso de fabricación, tal como lo expone también la contribuyente. A mayor abundamiento, los recortes de aluminio no existirían para la venta como meros rezagos, si antes no se efectuara el proceso industrial relativo al recorte de las láminas de aluminio, materia prima necesaria para la fabricación de las latas...El nacimiento de esos objetos en sí mismos, los recortes o restos, resultan del final de un proceso integral, y quedan después de haber consumido o trabajado la materia prima. Pero a su vez, al tener un valor económico, dan lugar a su venta, y a posteriori pueden integrar incluso otros procesos industriales o artesanales. Por ello no los podemos desvincular de la actividad industrial, su existencia es inherente a la misma. No existiría una sin la otra...Por lo expuesto, cabe concluir que los ingresos por la venta de scrap de aluminio y polipropileno tienen íntima vinculación con la actividad principal y no corresponden al ejercicio de una actividad independiente por parte del contribuyente, sino a un ingreso proveniente de un rubro complementario a su actividad de fabricación de latas y tapas, razón por la cual no se ajusta a derecho el ajuste practicado por la Autoridad de Aplicación...”.

Que, manteniendo el criterio expuesto por este Cuerpo en los antecedentes transcritos, no cabe sino dejar sin efecto el ajuste de autos en este punto, lo que así declaro.

b) Sentado lo expuesto, corresponde continuar con el agravio referido al ajuste de los ingresos provenientes de fondos del exterior, y diferencias de cambio generadas por la tenencia de Bonos del Estado de Austria conforme el cual la parte apelante alega su improcedencia en tanto no se verifica el elemento espacial requerido por el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En este punto, la Autoridad de Aplicación fundamenta su ajuste teniendo en cuenta que la actividad a partir de la cual se originan los fondos cuyos excedentes

financieros son transferidos al exterior, se lleva a cabo en territorio argentino y son ingresos provenientes de la actividad económica que se desarrolla en la provincia de Buenos Aires, considera configurado el requisito de territorialidad, donde sostiene que el hecho generador del ingreso en cuestión es el efectivo ejercicio de la actividad en el territorio provincial, que resulta independiente de las cuestiones económicas, de las decisiones políticas de la empresa, de la diversificación y expansión que ésta pretenda colocar sus excedentes de fondos en el extranjero, y así, obtener una renta por eso.

Como vemos no impugna el Fisco que los importes ajustados son provenientes de los intereses ganados por la empresa por fondos depositados en el exterior, originados por depósitos de fondos que SIAT ha mantenido en cuentas abiertas en el exterior en las sociedades vinculadas “TENARIS FINANCIAL SERVICES S.A.” y “TENARIS INVESTMENTS LTD.” registradas en la cuenta contable “intereses cobrados sociedades relacionadas”.

Ahora bien, para definir la gravabilidad habrá que estar al ámbito territorial en que se realiza la actividad generadora del ingreso, pues ese es el principio rector en la materia (Artículo 182 del CF). Analizando el caso traído en apelación, discrepo con la aplicación del principio de territorialidad que realiza el organismo recaudador para considerar gravados a los ingresos provenientes de operaciones financieras realizadas en el exterior.

Tengo presente un caso similar, resuelto por esta Sala en autos "COCA COLA FEMSA DE BUENOS AIRES S.A." Sentencia del 27 de septiembre de 2017, que ante un idéntico planteo, sostuvo que *“...el pretender enlazar aquella inversión como excedente generado en provincia de Buenos Aires por actividades sobre las cuales la firma tributa el impuesto con los ingresos, implica a mi criterio forzar la extensión ideada por el legislador en oportunidad de establecer el hecho imponible del impuesto que nos ocupa...”*.

Coincidiendo con esta visión, entiendo corresponde hacer lugar al agravio interpuesto y detraer los ingresos en cuestión del ajuste efectuado; lo que así declaro.

c) Se hace necesario ahora, resolver el agravio referido a los ingresos ajustados provenientes con factura “E” vinculados a las operaciones registradas bajo la cuenta “fazon contab”. El apelante sostiene que dichos ingresos resultan una exportación de bienes, la que de conformidad con el artículo 186 del Código Fiscal no constituye un ingreso gravado, mientras que para el Fisco es una actividad sujeta al gravamen dado que es realizada en la jurisdicción bonaerense.

Tal como se evidencia de las actuaciones, ya en instancia de descargo los apelantes manifestaron que dichos ingresos provienen de la actividad de Fazon, la cual consiste en un proceso de transformación industrial, por el cual parten de materia prima de propiedad de su cliente de Brasil “CONFAB INDUSTRIAL S.A.” y obtienen Tubos de Acero con Costura, los cuales luego son exportados por SIAT a dicho cliente.

Por su parte, el Fisco en el acto recurrido luego de transcribir el informe N° 145/03 de la Dirección Técnica Tributaria y considerando la prueba documental aportada por el contribuyente relacionada con los permisos de importación y despachos de exportación, concluye que la prestación de un servicio en territorio provincial a título oneroso, aun cuando sea susceptible de ser calificado como una exportación, es una actividad alcanzada por el Impuesto. Consecuentemente, siendo que la propia fiscalizada indica que la actividad de fazon se realiza en la planta industrial sita en Valentín Alsina provincia de Buenos Aires, considera que se encuentra cumplido el requisito de territorialidad (el subrayado me pertenece).

Ahora bien, sentado lo que antecede, analizando la documentación obrante en las actuaciones, esto es, Acta de Requerimiento R-054 N° 010064112 (fs. 1553/1554), el Acta de Comprobación (fs. 1593/1594) y las pantallas SAP (fs. 1595/1599), se evidencia que los insumos utilizados fueron importados temporalmente y, una vez transformados, reexportados. A ello se suma la documentación respaldatoria acompañada (Facturas “E”, Remitos, y las declaraciones ante AFIP correspondientes a los insumos importados temporalmente –fs. 4187/4211–), confirmando inequívocamente que la operatoria descrita encuadra en los supuestos de exportación.

Conforme lo descripto, discrepo con la fundamentación esgrimida por la Autoridad de Aplicación al encuadrar la actividad. En efecto, se observa que por un lado afirma que la operatoria resulta una “exportación de servicios”, reconociendo que es una exportación, para luego encuadrarla bajo la actividad de “Industrias manufactureras n.c.p.” (Código NAIIB 369990) dado que la transformación del producto que se exporta se realiza en la provincia de Buenos Aires.

Consecuentemente, el propio organismo reconoce un marco normativo que en modo alguno se corresponde con la clasificación de la actividad realizada. Tal disonancia revela que la calificación elegida carece de apoyo fáctico y normativo, y se muestra incongruente con los hechos verificados en la causa.

Por ello, corresponde hacer lugar al agravio interpuesto por la apelante; lo que así declaro.

d) Respecto al agravio vinculado al ajuste de las notas de crédito la apelante argumenta que la Autoridad de Aplicación desconoce la real naturaleza de los importes deducidos de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos.

Describe en su recurso a las respectivas notas de crédito como: a) “servicio demora despacho” (por servicio de demora de despacho) la que fue emitida por los clientes de SIAT por la demora en la entrega de sus productos, bonificando el precio de venta. b) “ant clien pér cbia R”, la describe como el anterior concepto donde sostiene que bonifican el precio de venta. c) “Mov buques/tally” y d) “Costo serv depósitos locales”, alega que se tratan de notas emitidas por deudores incobrables conceptos que resultan deducibles en el impuesto; e) “claims (reclamos)” responde a un resarcimiento de un reclamo realizado por un cliente; f) “gts representación” se vincula con una nota de crédito que responde a satisfacer un gasto que incurrió un cliente (reintegro de gasto).

Como se evidencia en el acto recurrido, luego de presentado el descargo la Autoridad de Aplicación confirma el ajuste señalando que los conceptos señalados no encuadran dentro de las previsiones del artículo 188 del Código Fiscal a los fines de ser considerados gastos efectuados por cuenta de terceros, por lo cual resultan gravados en el impuesto de trasportes, y concluye que son meras afirmaciones dogmáticas carentes de sustento fáctico, no acompañando la firma prueba que lo sustente.

Del análisis de las actuaciones surgen que las mismas son por variados conceptos, no evidenciando actividad probatoria válida para convalidar el procedimiento efectuado por la firma apelante, no acompaña en esta instancia elementos que prueben lo que alega, no resultando suficiente el punto de pericial contable que ofrece al respecto; en orden a ello, entiendo que el punto debe ser confirmado; lo que así declaro.

e) Respecto del agravio vinculado a los intereses, afirma que imputó correctamente los intereses devengados por los préstamos otorgados a sus empleados, como pertenecientes a una actividad principal por cuanto consideran que los recursos humanos son el recurso más valioso, además que son pocos representativos y excepcionales, siendo entonces una herramienta para la concreción de su actividad industrial, y consecuentemente complementaria.

Cabe decidir entonces, si la actividad referenciada resulta complementaria de la principal de la firma de autos.

Circunscripto el tema a decidir, cabe adelantar que entiendo procedente ratificar el criterio fiscal de ajuste.

Al igual que la queja referida a los rezagos, cabe recordar cualquier tratamiento fiscal que implique un apartamiento del principio de generalidad en la tributación, debe provenir de una expresa manda legal o bien de una razonable y prudente interpretación de esta. No puede admitirse extender trascendentales beneficios tributarios a otras actividades cuya naturaleza “complementaria” no aparece claramente expuesta en el análisis.

Lo siguiente a observar entonces, es si el otorgamiento de préstamos a los empleados cobrando intereses como compensación por la facilidad, comparte la naturaleza y características de la actividad principal de la firma, lo que traduce una respuesta claramente negativa (en igual sentido, en causa “H. KOCH Y CIA S.A.” ya citada).

Corresponde por lo hasta aquí expuesto, rechazar el agravio articulado, lo que así declaro.

4) He de continuar examinando las quejas relativas a la falta de reconocimiento de saldos a favor de la firma apelante.

En principio y teniendo en cuenta lo prescripto por los artículos 102 y 103 del Código Fiscal, entiendo que el sujeto pasivo de la obligación se encuentra facultado para compensar unilateralmente, el saldo a favor que posea, con la deuda emergente expresada en las nuevas declaraciones juradas, como así también que el Fisco cuenta, en su caso, con la facultad de impugnar dicha compensación.

En lo atinente a los saldos a favor del contribuyente expresamente reconocidos en el acto aquí apelado, la Autoridad de Aplicación deberá proceder a su compensación con el tributo determinado en autos al momento de practicar la liquidación final (conforme lo dispuesto en el artículo 102 del Código Fiscal).

En lo que respecta a los saldos a favor provenientes de los períodos anteriores a aquellos fiscalizados mediante las presentes actuaciones, esto es 2006 y 2009, como ya lo resolviera la Sala, ante supuestos similares al presente, y en relación a aquellos saldos expuestos en declaraciones juradas de periodos anteriores a los fiscalizados, no contemplados en el ajuste, ni impugnados por la actuación administrativa “no puede rechazarse la posibilidad del contribuyente de tomarlos a su favor” (conf. Sala II en autos “EL CICLON DE BANFIELD S.A.”, Sentencia del 24/06/15” Reg. N° 2078 y en autos “SACI FRANCISCO CORES LTDA”; Sentencia del 22/04/10, Registro N° 1195, entre otras).

A su vez, ha sostenido este Cuerpo que ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia, una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de su

liquidación definitiva. Con lo cual, ante lo alegado por la firma apelante, concluyo que lo decidido resultará procedente cuando el acto apelado adquiera firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia una cuestión de derecho que se verá plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva; teniendo en cuenta para ello la posible existencia de otras actuaciones seguidas por la firma, eventuales demandas de repetición en trámite y las constancias registrales incorporadas a la cuenta corriente del contribuyente. Así lo declaro.

5) Finalmente en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado 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 empresaria, 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 TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA 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 la parte apelante y se respalda en toda la documentación societaria aportada. 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”*.

Además, 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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti, Ottino Eduardo Alberto, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre y Javier Mariano Martínez Alvarez.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, 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 (*“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 en relación a los Sres. Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti, Eduardo Alberto Ottino, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre y Javier Mariano Martínez Alvarez, respecto de quienes no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte. Ello así, en la medida que analizado todo el procedimiento determinativo, no se ha podido individualizar documentación que denote intervención alguna de dichos administradores en cuestiones vinculadas al reclamo generado en autos.

Por el contrario, distinta es la situación respecto de los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler y Guillermo Héctor Noriega, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que analizar a fojas 44/90, los Balances de la empresa por el ejercicio 2007, suscriptos por el Sr. Soler como presidente y a fs. 880/930 y 103/150 del expediente acumulado, los correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, suscriptos por el Sr. Noriega en igual carácter, todos instrumentos con descripción de activos y pasivos fiscales y tributarios. De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en estos casos 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 Señores Ricardo Juan Pedro Soler y Guillermo Héctor Noriega.

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 de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y diez años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 4806/4838 y fojas 1094/1120 del expediente N° 2360-0086929-2013 (agregado a fojas 5082), respectivamente por el Dr. José Enrique Milone, en carácter de apoderado de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti y Eduardo Alberto Ottino y por el Dr. Sofanor Novillo Corvalán, en representación de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Guillermo Héctor Noriega, Javier Mariano Martínez Álvarez, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal y Jesús María Aguirre, el primero contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1460/14 y el segundo contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6068/16, ambas dictadas por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción por Omisión, dispuesta en los actos apelados, revocando las multas aplicadas. **3º)** Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 3a), 3b) y 3c) del presente Pronunciamiento. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida a los Sres. Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti, Eduardo Alberto Ottino y Javier Mariano Martínez Álvarez. **5º)** Confirmar en lo restante las resoluciones apeladas.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (prescripción; sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a mis votos para las causas “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” – Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217–, en lo vinculado a la limitación de las potestades locales tendientes a la regulación del instituto en materia tributaria, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” – Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional–; y “UOLE SA” –Sentencia de Sala III

de fecha 4 de febrero de 2025, Registro N° 4848–, en atención a la necesidad de resolver el planteo incoado contra la vigencia de las potestades sancionatorias del Fisco a partir de las previsiones del Código Fiscal –Conf. SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 28 de agosto de 2021, N° de Registro 138), **2** (nulidad), **3** (determinaciones y ajustes practicados; acápite **a, b, c, d y e**) y **4** (saldos a favor); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los recurrentes en ambas disposiciones (**punto 5** del voto de la Instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta 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/ Insaurralde, 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 en este punto hacer lugar a los recursos incoados y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. José Enrique Milone, en carácter de apoderado de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti y Eduardo Alberto Ottino, y por el Dr. Sofanor Novillo Corvalán, en representación de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Guillermo Héctor Noriega, Javier Mariano Martínez Alvarez, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal y Jesús María Aguirre, contra las Disposiciones Delegadas SEFSC N° 1460/14 y SEFSC N° 6068/16, dictadas por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar las multas por misión (Conf. Art. 61, primer párrafo del Código Fiscal) vinculadas a los períodos determinados mediante ambas disposiciones y revocar ambas sanciones. **3)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la firma contribuyente, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, Punto 3 del voto de la Instrucción. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes (Conf. Arts. 21 Inc. 2, 24 y 63 del citado código) mediante ambas disposiciones. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto han sido materia de agravios, las disposiciones apeladas.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Que conforme los antecedentes de hecho y de derecho puestos de manifiesto por el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 4806/4838 y fojas 1094/1120 del expediente N° 2360-0086929-2013 (agregado a fojas 5082), respectivamente por el Dr. José Enrique Milone, en carácter de apoderado de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Ricardo Juan Pedro Soler, Guillermo Héctor Noriega, Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti y Eduardo Alberto Ottino y por el Dr. Sofanor Novillo Corvalán, en

representación de la firma “SIAT S.A.” y de los Sres. Guillermo Héctor Noriega, Javier Mariano Martínez Alvarez, Claudio Gabriel Gugliuzza, Roberto Caiuby Vidigal y Jesús María Aguirre, el primero contra la Disposición Delegada SEATYS N° 1460/14 y el segundo contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6068/16, ambas dictadas por el Departamento Relatoría Área Metropolitana II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción por Omisión, dispuesta en los actos apelados, revocando las multas aplicadas. **3º)** Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el Considerando III, Puntos 3a), 3b) y 3c) del presente Pronunciamiento. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida a los Sres. Roberto Caiuby Vidigal, Jesús María Aguirre, Claudio Gabriel Gugliuzza, Juan José Mata, Tulio César Do Couto Chipoletti, Eduardo Alberto Ottino y Javier Mariano Martínez Alvarez. **5º)** Confirmar en lo restante las resoluciones apeladas. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.18 17:18:23 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.19 13:18:43 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2025.09.29 07:46:30 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.29 08:26:12 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-2025-34874612-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: "SIAT S.A." - 2360-0114260/09 y su acumulado 2360-0086929/13

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-34870290-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5004.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.29 08:42:21 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación