



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-2025-33579473-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: "TABACALERA NECOCHEA SRL" - 2360-052276-2013

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-052276-2013 caratulado "TABACALERA NECOCHEA SRL"

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones con el recurso de apelación obrante a fojas 1/15 del alcance 4 que corre agregado como fs. 1397; interpuesto por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio, y en representación de la firma TABACALERA NECOCHEA S.R.L. al cual adhieren a fs. 16/21 del mismo alcance, el Sr. Roberto Alejandro Mogensen, por derecho propio, a fs. 1/6 del alcance 2 de fs. 1393, el Sr. Carlos María Torres, por derecho propio y a fs. 1/6 del alcance 3 de fs. 1395, el Sr. Marcelo Rubén Merzario, por derecho propio, todos con el patrocinio letrado del Dr. Jose Santiago Soto, y contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6928 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 16 de diciembre de 2016.

Por el acto citado, agregado a fs. 1200/1215, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-65456585-2) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, respecto del período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades de "Venta al por mayor de cigarrillos y producto de tabaco, excepto cigarros" (NAIIB 512401), "Venta al por mayor de chocolates, golosinas y productos para kioscos y polirrubros" (NAIIB 512260), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (NAIIB 519000), y "Servicios empresariales n.c.p." (NAIIB 749900), estableciendo en su artículo 3° las diferencias a favor del Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos cuatrocientos veintiún mil

ciento ochenta y nueve con 40 centavos (\$ 421.189,40), la que deberá ingresarse con más los accesorios del artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, sus modificatorias y concordantes de años anteriores).

En su artículo 4°, establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 09 y 10/2010, que ascienden a la suma de Pesos cincuenta y nueve mil ciento noventa y nueve con 20 centavos (\$ 59.199,20).

En su artículo 5°, aplica una multa por Omisión, equivalente al diez por ciento (15%) 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.

Por último, en su artículo 7°, dispone que, atento a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Lucinio Salvador García, Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario, Marcelo Raúl Bauer y Carlos María Torres, socios gerentes de la empresa durante el período fiscal determinado.

A fojas 1404, de conformidad al art. 121 del Código Fiscal, se elevan los autos a este Tribunal y a fojas 1406 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A fs. 1409, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fs. 1411/1419 obra el respectivo escrito de réplica.

A fojas 1424 se tiene por agregada la prueba documental acompañada y se rechaza la prueba pericial ofrecida, por resultar innecesarias para la resolución de la causa.

Finalmente a fs. 1430 se deja constancia que la 8va Nominación ha quedado a Cargo de Vocal Subrogante Ángel Carballal (Ac. Ex 100/22) y que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. N° 65/24). Por último, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículo 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

CONSIDERANDO: I.- **A)** Recurso de Apelación interpuesto por la firma y su propio derecho, por el Sr. Lucinio Salvador García:

Comienza su relato solicitando la prescripción de las facultades del Fisco para

reclamar la deuda incluida en la Disposición de marras, como así también la multa aplicada, partir de la aplicación de los lineamientos del Código Civil y con basamento en jurisprudencia de los más altos Tribunales de la Provincia y de la Nación. Plantean la inconstitucionalidad de los arts. 159, 160 y 161 del Código Fiscal.

En otro punto, solicitan que de deje sin efecto la determinación practicada en función de la inclusión en la base imponible, de los impuestos internos respecto de la actividad de venta mayorista de cigarrillos y productos de tabaco, excepto cigarros.

Expresa que el Coeficiente determinado bajo las normas del Convenio Multilateral es erróneo, al atribuirse gastos e ingresos a la provincia de Buenos Aires que corresponden a la provincia de La Pampa, en especial aquellos generados en el transporte de mercaderías.

Plantea que existen comprobantes de percepciones y retenciones que no fueron computados por el Fisco y deben ser detraídos de las diferencias de impuesto a pagar.

Se agravia de la aplicación de la multa, al no existir la conducta típica encuadrable como omisión del impuesto. Alegan que el fisco no ha probado la existencia de culpabilidad por parte de la firma que amerite la imposición de la sanción. En subsidio plantean la existencia de error excusable.

Se agravia de la responsabilidad solidaria endilgada. Sostiene que la misma es siempre subjetiva y que es necesario la existencia de culpa o negligencia. Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal. Cita fallo Raso.

Por último ofrece prueba informativa y pericial contable.

B) Presentaciones de los declarados responsables solidarios, Sres. Carlos María Torres, Marcelo Rubén Merzario y Roberto Alejandro Mogensen: Adhieren a los planteos expuestos en el Recurso de Apelación de la firma recurrente y reproducen los agravios traídos en materia de solidaridad.

Hacen reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, comienza con el tratamiento de los agravios impetrados, abordando el planteo de prescripción articulado. Destaca 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 e ingreso del gravamen. En el caso particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2010, comenzó a correr el 1° de Enero de 2012, y con la notificación de la Disposición de Inicio SEFSC N° 2541/2016 en fecha 21 de julio de 2016 (fs. 1185), dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período fiscal 2010, ha operado la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el último párrafo del artículo 161 del Código Fiscal. Dicha suspensión se prolongó con la notificación al domicilio de la firma de la resolución en crisis, Disposición Delegada SEFSC N° 6928/2016, en fecha 04 de enero de 2017, que contiene la intimación de pago, 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.

Por lo expuesto, considera se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación, no revistiendo asidero los planteos traídos por el apelante.

Punto seguido, en relación al agravio referido a los impuestos internos, indica que el Código Fiscal prescribe la deducción de la base imponible del impuesto de marras de los impuestos internos y al Valor Agregado, para los contribuyentes de derecho de estos gravámenes.

En consecuencia, debe confirmarse que la firma apelante no es sujeto de derecho del Impuesto Interno al consumo, por cuanto la única etapa en la cual incide el impuesto a los cigarrillos, es en la primer transferencia, es decir en las tabacaleras o importadoras, tal como surge de la ley 24.674 en su art. 2°.

Por otro lado, en referencia al agravio relativo al coeficiente de Convenio Multilateral, indica que una vez determinados los ingresos totales gravados, la inspección

procedió a verificar la correspondencia en la aplicación, por parte de la firma, de las normas del Convenio Multilateral.

Advierte que las constancias obrantes en el expediente, la prueba colectada y los procedimientos de auditoría llevados a cabo por la inspección, permite coleccionar la improcedencia en la asignación de ingresos y gastos, efectuada por el contribuyente conforme el mecanismo directo del artículo 14 del Convenio Multilateral, para las jurisdicciones de La Pampa y Provincia de Buenos Aires donde se encuentra inscripto. Agrega que en el período fiscal 2010, correspondía la determinación del coeficiente de ingresos y gastos, conforme el régimen previsto en el artículo 2° del Convenio, y no el régimen de asignación directa seguido por el quejoso.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, pone de resalto que la Firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados. Asimismo señala 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 a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento 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, es responsable.

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.

Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, conforme artículo 24 del Código Fiscal, ausente en autos.

Finalmente sostiene que en el Fallo "Raso" la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia.

Por lo expuesto solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 6928/2016 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) En primer lugar, en atención a la prescripción invocada respecto del período Fiscal 2010, la parte apelante alega 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 regula.

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 sustantiva 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, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, 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 “Re-curso 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).

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

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

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

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

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

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

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: *“La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”*. Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una “...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período 2010 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009 y Resolución Normativa 83/2010), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2016.

Sin embargo, según constancias de fs. 980/991, con fecha 20 de febrero de 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 (C.S. 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, transcurridos 3 años y 8 meses de prescripción, el 20/02/2015 se suspende hasta el 20/02/2016, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2017.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se visualiza la notificación del acto ahora apelado con la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia practicada el día 4 de enero de 2017 (fs. 1378/1386) y la posterior interposición del recurso bajo tratamiento, en el mes de febrero de 2017.

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de este remedio procesal genera la situación expresamente prevista por su artículo 2550 del citado CCyCU (*“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...”*).

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 al período fiscal 2010 no debe prosperar, lo que así voto.

Disímil es la solución a adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, a la luz de los artículos

157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales. Ello así, habiendo iniciado el cómputo el 1° de enero de 2011, venció inexorablemente el 1° de enero de 2016, sin verificarse causal alguna de suspensión o interrupción en tiempo útil.

Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa en los actuados; lo que así también declaro.

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, “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) Examinando ahora los agravios traídos sobre el ajuste efectuado y el origen de las diferencias determinadas, corresponde analizar en primer término la inclusión en la base imponible de los llamados Impuestos Internos, para luego definir el monto de ingresos y la consecuente alícuota aplicable).

En tal sentido, debe recordarse el texto del artículo 188 del Código Fiscal, que en su inciso 1) dispone: “No integran la base imponible, los siguientes conceptos: a) Los importes correspondientes a impuestos internos ... Esta deducción sólo podrá ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales, con las limitaciones previstas en el artículo 217. El importe a computar será el de débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes, respectivamente y en todos los casos, en la medida en que corresponda a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto realizadas en el período fiscal que se liquida”.

Por su parte, en pos de alcanzar una debida interpretación sobre el alcance estricto de la norma, agrega el artículo 220 del citado plexo legal: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”*.

Para el caso bajo análisis, se observa que el carácter meramente comercial de la actividad que realiza la empresa lo aleja de la condición (“contribuyente de derecho”) establecida por la norma local para excluir del cómputo de la base imponible tal concepto. Recordemos las marcadas características del impuesto nacional, unífacico y cuya gravabilidad recae sobre la primera de las etapas económicas, relativas a los

bienes alcanzados. Así, el artículo 2° de la Ley 24674, dispone en lo pertinente: *“Los impuestos de esta ley se aplicarán de manera que incidan en una sola de las etapas de su circulación ... Los impuestos serán satisfechos por el fabricante, importador o fraccionador ... o las personas por cuya cuenta se efectúen las elaboraciones o fraccionamientos y por los intermediarios por el impuesto a que se refiere el artículo 33..”*.

En consecuencia, a la luz de lo expuesto, se confirma que no corresponde a la firma de marras la pretensa deducción, siendo pertinente confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro (en igual sentido, Sala II en autos “TABACALERA NECOCHEA SA”, Sentencia del 2 de noviembre de 2017, Registro 2576).

Con respecto a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral, debe advertirse en primer término, a pesar de no ser objeto de agravio específico por la apelante, que devino absolutamente improcedente la aplicación intentada para las posiciones 01 a 08/2010, del régimen especial previsto por el artículo 14 del mencionado plexo normativo para los supuestos de “inicio de actividades”. Tal extremo, intentó ser justificado por la contribuyente por supuestos “problemas administrativos” (vide fs. 460/461) que no solo no fueron acreditados, sino que devienen totalmente inaudibles como fundamento a la errónea liquidación.

Paralelamente, en lo concerniente a la queja referida a la supuesta incidencia ignorada por la fiscalización de la actividad ejercida por la empresa en jurisdicción de La Pampa, cabe advertir que la determinación de marras se llevó adelante aplicando el coeficiente unificado declarado por la propia firma para las últimas posiciones de 2010, aplicándolo en el ajuste para todo ese período fiscal, a raíz de la errónea aplicación efectuada por la misma, de las previsiones del artículo 14 CM, tal como se expusiera supra.

Aclarado ello, no se advierte argumento alguno tendientes a desacreditar lo actuado, ni mucho menos prueba en contrario.

Por último, en cuanto a las retenciones y percepciones consideradas como pagos a cuenta aplicables, surge evidente de los considerandos del acto apelado (ver fs. 1205) que tomaron los pagos a cuenta declarados por la contribuyente por lo que deviene improcedente el agravio intentado sobre el particular.

Por último, es de agregar que ningún agravio específico presenta la apelante sobre las diferencias encontradas por la fiscalización y aplicadas por el juez administrativo, sobre el tratamiento alicuotario a dispensar para el período, sea por aplicarse una menor a la legalmente dispuesta, o por recalificarse la actividad sobre la que se declaró (ver fs. 1205).

3) En cuanto a los agravios dirigidos a impugnar la responsabilidad solidaria a los miembros del órgano social encargado de la administración de la empresa, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala III, es fundamental destacar que este instituto se encuentra vinculado a quien asume tal administración, con un fundamento estrictamente recaudatorio.

Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales, habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la 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 de la contribuyente como presidente del directorio, no ha sido discutida por el apelante para el período fiscal involucrado, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (Contrato constitutivo y actas de fs. 33/44 y 798/805). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Lucinio Salvador García, Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario, Marcelo Raúl Bauer y Carlos María Torres, habiéndose acreditado su función de administración como socios gerentes de la empresa.

A esta altura debe advertirse que no se visualiza presentación alguna del Sr. Bauer, sobre quien, en consecuencia, ha adquirido firmeza la responsabilidad endilgada.

Por lo demás, no pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la

Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21 , 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”).)

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta doctrina, a pesar de mi disidencia, respecto de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario y Carlos María Torres, considerándola aplicable al caso de autos, en tanto no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte, al no acreditarse ni documentarse intervención directa alguna en la administración de la firma en materia tributaria.

Muy distinta es la situación del Sr. Lucinio Salvador García, quien se presenta tanto por derecho propio como en representación de la firma, describiendo en primera persona la forma de liquidar el tributo, así como ensayando las distintas defensas sobre los criterios fiscales aplicados, dando cuenta de haber intervenido directamente en la cuestión tributaria social.

Confirma lo expuesto, la rúbrica del Sr. García en las declaraciones juradas de la firma en el impuesto de autos, así como en el Impuesto al Valor Agregado (vide fs. 135/187).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a los efectivos administradores de la empresa de marras.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de

inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio, y en representación de la firma “TABACALERA NECOCHEA S.R.L.”, al cual adhieren los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Carlos María Torres y Marcelo Rubén Merzario, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Jose Santiago Soto, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6928/16 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar por prescripción la sanción dispuesta en el artículo 5° del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 7° del acto impugnado, respecto de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario y Carlos María Torres. 4º) Confirmar en lo demás la Disposición apelada en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios interpuestos por la parte apelante, la Disposición Delegada SEFSC N° 6928/16, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo señalar que, con respecto a la prescripción planteada contra la vigencia de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto (**punto 1**, primera parte, de este último), adhiero a lo resuelto por el Dr. Ángel C. Carballal, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento, a mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la prescripción planteada contra las facultades del Fisco para aplicar sanciones (**punto 2**, segunda parte, del voto de la instrucción), debo señalar –en atención a la naturaleza de la pretensión incoada por el Fisco– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas

provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

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

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina

judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

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

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

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos (omisión tributaria; Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual.

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

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

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

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr, para el período fiscal bajo estudio (2010), el 1 de julio de 2011 (ya que el vencimiento previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada determinativa se produjo el 30 de junio de 2011; Conf. Resolución General CACM N° 8/2009 y Resolución Normativa ARBA N° 83/2010), y venció a las 24 Hs. del día 30 de junio de 2013, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Conforme lo expuesto, corresponde hacer lugar al recurso incoado, declarar la prescripción de las facultades de Fisco para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2010, dejar sin efecto la referida sanción y la responsabilidad solidaria extendida para su pago y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, por su parte, sobre la base de las consideraciones expuestas por mi colega preopinante, comparto lo resuelto en relación con la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación (**punto 2**, del voto precedente); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos (**punto 3** 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 referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

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

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

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

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio, y en representación de la firma “TABACALERA NECOCHEA S.R.L.”, al cual adhieren los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Carlos María Torres y Marcelo Rubén Merzario, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Jose Santiago Soto, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6928/16 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Revocar por prescripción la sanción dispuesta en el artículo 5° del acto apelado. **3)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 7° del acto impugnado, respecto de los apelantes. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Que por las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Vocal Instructor en su voto, adhiero a lo que resuelve. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Sr. Lucinio Salvador García, por derecho propio, y en representación de la firma "TABACALERA NECOCHEA S.R.L.", al cual adhieren los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Carlos María Torres y Marcelo Rubén Merzario, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Jose Santiago Soto, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6928/16 dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Revocar por prescripción la sanción dispuesta en el artículo 5º del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 7º del acto impugnado, respecto de los Sres. Roberto Alejandro Mogensen, Marcelo Rubén Merzario y Carlos María Torres. 4º) Confirmar en lo demás la Disposición apelada en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.12 16:25:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.12 16:28:37 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis
Date: 2025.09.18 12:30:10 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 13:10:14 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



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

Providencia

Número: PV-2025-33581354-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: "TABACALERA NECOCHEA SRL" - 2360-052276-2013

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-33579473-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4999.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 13:15:17 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación