



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-2025-34308055-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Septiembre de 2025

Referencia: “MASUMA INTERNACIONAL S.A.” - 2360-0242139/15

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0242139 del año 2015, caratulado: “MASUMA INTERNACIONAL S.A.”.

Y RESULTANDO: Que se elevan las actuaciones a este Tribunal con los recursos de apelación obrantes a fojas 719/745 y 770/780, interpuestos respectivamente por el Dr. Marcos Ariel Gómez Martín, en representación de la firma “MASUMA INTERNACIONAL S.A.”, y por los Sres. Marcos Alberto Torres y María del Carmen García Peralta, ambos por su propio derecho y el patrocinio del citado profesional; todos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3354, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de noviembre 2017.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 685/715, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-67916607-3) como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2011, por el ejercicio de la actividad de “Venta al por menor de cámaras y cubiertas” (NAIIB 503210), estableciéndose diferencias adeudadas a favor del Fisco, por haber tributado en defecto el impuesto, que ascendieron a la suma de Pesos ciento quince mil quinientos doce con ochenta centavos (\$ 115.512,80), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias).

Por el artículo 6° aplicó una multa equivalente al quince por ciento (15%) del impuesto omitido, conforme a lo establecido en el artículo 61 primer párrafo del

mencionado Código.

En el artículo 8º, se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Torres Marcos Alberto y García Peralta María del Carmen, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del citado ordenamiento normativo.

A fs. 790 de conformidad con lo dispuesto en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 792 para su instrucción a la Vocalía de la 8va. Nominación, radicándose en la Sala III.

A fs. 795, se ordena el traslado de los recursos a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), quien contesta los agravios en su escrito de fs. 796/808.

Por último, a fs. 811 se deja constancia que la 8va Nominación ha quedado a Cargo de Vocal Subrogante Ángel Carlos 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. Nº 69/25). Asimismo, se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal y se provee la prueba ofrecida, teniendo a la documental por agregada, y respecto a la certificación contable y prueba común con PF 2010, se desestiman por innecesarias para la resolución de la causa. Por ultimo, en atención al estado de las actuaciones, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículo 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- A) Recurso de apelación interpuesto por “MASUMA INTERNACIONAL S.A” (fs. 719/745).: Comienza solicitando la acumulación de los autos con el expediente 2360-463332-12, en atención a que los extremos debatidos en autos son los mismos.

Seguidamente, planteando la prescripción de las facultades del Fisco para reclamar el impuesto y la multa, ello así, en el marco de lo que entiende una pacífica línea jurisprudencia de la CSJN y su adopción por la SCJPB. Cita “Filcrosa”, “Ullate” “Casa Casma SRL”, “Parafina del Plata”, entre otros, para fundar su parecer.

Afirma que las acciones del Fisco para exigir los anticipos de 1 a 12 del período 2011, se encuentran prescritas por aplicación del Código Civil, habiendo operado el 14/01/2014, es decir con anterioridad al dictado del acto en crisis, que fuera el día 07/11/2017.

En relación con la multa, plantea que por su naturaleza penal, el vencimiento del plazo es de 2 años, conforme lo contemplado por el artículo 62 del Código Penal, operando el vencimiento, según entiende, el día 14/01/2013.

Es en virtud de ello, que requiere se deje sin efecto la Disposición y se declaren prescriptas las facultades de ARBA, para determinar y exigir el cobro del ISIB y hacer efectiva la multa tipificada en el artículo 61 del Código Fiscal.

Respecto del ajuste, expone que las operaciones objeto de determinación consisten en operaciones efectuadas en su totalidad fuera del territorio argentino por lo que carecen de sustento territorial que permita justificar su gravabilidad en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, motivo por el cual convierte en improcedente el ajuste efectuado. Manifiesta que la firma vende principalmente partes y repuestos de aviones que adquiere en el extranjero y luego los entrega a sus distintos clientes en el extranjero. Expresa que obra en el expediente certificación contable mediante la cual se acreditó que de la documentación respaldatoria surge que el origen y la entrega de la mercadería se realiza en el exterior. Sostiene que no resultan de aplicación los Informes 02/2014 y 19/2012 de la Autoridad tributaria.

Destaca que, a los fines de la determinación de ingresos, el Fisco evade como factor importante de atribución que el lugar de entrega ocurre fuera de la provincia de Buenos Aires.

Expresa que, si se considerara que los ingresos de la firma surgen por actividad de intermediación, la actividad no estaría gravada toda vez que se trataría de servicios cuya utilización o explotación efectiva se llevaría a cabo en el exterior.

Por otra parte, manifiesta que ha sido demostrada la inexistencia de actividades de soporte o servicio auxiliar en el país.

Respecto de la multa sostiene que no están reunidos los elementos objetivos y subjetivos del tipo infraccional, solicitando se deje sin efecto la misma. En subsidio solicita la aplicación de la figura de error excusable. Asimismo se agravia de la graduación de la pena solicitando, en su caso, la aplicación al mínimo legal. Cita jurisprudencia tal como, "Parafina del Plata", "Uzandizaga", para fundar su parecer.

Por último, discuten la procedencia de la aplicación de intereses resarcitorios, plantean la inconstitucionalidad del artículo 96 del Código fiscal y destacan la inexistencia de mora culpable.

Finalmente, adjunta prueba documental y hace reserva del Caso Federal.

B) Recurso de apelación interpuesto por los responsables solidarios (fs. 770/780): Comienzan adhiriendo al recurso presentado por la firma. Se agravian de la responsabilidad solidaria endilgada.

Cita cuantiosa jurisprudencia para respaldar su parecer, en cuanto sostiene que no

existe responsabilidad fiscal objetiva de los directores de sociedades en cuanto a las faltas. Manifiesta el carácter subsidiario de los responsables solidarios. Citan el principio de personalidad de la pena. Entiende que es el Fisco quien debe demostrar el dolo o culpa de los directores. La ausencia de esta prueba le quita total validez a la pretensión fiscal, manifestando que de continuar se recaería en la inconstitucionalidad por afectar su derecho de defensa.

Plantean la contradicción entre el Código y la Ley Sociedades Comerciales. También consideran improcedente la responsabilidad por la multa aplicada.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento de los recursos interpuestos en un mismo escrito de responde. En primer lugar, destaca que los agravios esgrimidos en los recursos de apelación presentados, son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han sido analizados por el juez administrativo en la resolución en crisis.

A continuación, expone que mal pueden aducir los apelantes que han sido vulnerados sus derechos constitucionales de defensa y debido proceso, cuando en las actuaciones se evaluó la prueba considerada fehaciente y se ordenó una medida para mejor proveer. Añade que analizados los cuestionamientos y las pruebas producidas la firma no logró desvirtuar el ajuste.

Adentrándose en el tratamiento de la prescripción opuesta, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, confirma la postura asumida por ARBA, de acuerdo con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Agrega que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita precedentes jurisprudenciales en apoyo de tal postura.

Sentada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales, manifiesta que el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2013, pero habiéndose notificado la Disposición de Delegada SEATYS N° 3354/17 en fechas 7 y 21 de noviembre de 2017 (fs. 718/783), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.

En relación a los agravios que aluden a la improcedencia para la determinación de los ingresos gravados de las operaciones de venta en el exterior, en cuanto el Fisco

soslaya como factor de atribución el lugar de entrega de la mercadería, remite a lo expuesto por el juez administrativo a fs. 699/700, solicitando se rechace el planteo de los apelantes.

Solicita el rechazo de los agravios que ciernen sobre la falta de sustento territorial en razón de que las operaciones de compra y venta son realizadas en el exterior; la falta de sustento territorial alegado con motivo de que la totalidad de las operaciones que dan origen al ajuste fueron efectuadas en el exterior; lo alegado en torno a que las mercaderías fueron entregadas en el exterior y las consecuencias que resultarían si se tomara como intermediación la actividad desarrollada por la firma.

También, en honor a la brevedad remite a los argumentos esgrimidos por el juez administrativo a fs. 702 para desestimar las argumentaciones relacionadas con respecto a las actividades preparatorias o auxiliares desarrolladas en el país a determinados clientes.

Respecto al cuestionamiento de la multa impuesta, menciona que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, resultando inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Agrega que tampoco deviene aplicable la figura del error excusable ni la reducción al mínimo legal de la multa. Cita jurisprudencia del Cuerpo.

En lo que hace a la aplicación de intereses, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en términos del impuesto. Su aplicación no requiere la prueba de la culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en apoyo de tal postura.

Por otra parte, y en lo que hace a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente. 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; 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, ausente en autos.

Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL: Delimitada la contienda, procederé a decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 3354/17. Impera precisar preliminarmente, que efectuaré el tratamiento conjunto de las presentaciones efectuadas, atento las adhesiones formuladas por los responsables solidarios detallados supra al remedio procesal intentado por la jurídica contribuyente.

1) En cuanto a la prescripción invocada, la parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales las normas dispuestas en el Código Fiscal, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia al fallo de la Corte Suprema de Justicia "Filcrosa", y su alcance, conforme 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, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros N° 2117 del 29/12/2017; N° 2142 del 14/08/2018; N° 2145 del 13/09/2018; N° 2171 del 26/03/2019; N° 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 "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

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

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

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos" (Sellos/ Transmisión Gratuita de Bienes,

ambos de prescripción decenal bajo la doctrina “Filcrosa”), los “anuales” (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los “periódicos” o “de ejercicio” (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en “anticipos” mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

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

En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”.

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la “interpretación” que suele aseverarse sobre el alcance del fallo “Ullate”, debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

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

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

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una “...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...” de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 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 fiscal 2011 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 29 de junio de 2012 (Resolución General C.A.C.M. N° 6/2011). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 29 de junio de 2017.

Sin embargo, según constancias de fs. 341/352, con fecha 30 de noviembre de 2016 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del ya vigente Código Civil y Comercial Unificado, conforme arts. 7° y 2537 de la Ley N° 26.994 (*“Suspensión por interpelación fehaciente. El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción”*).

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

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos cuatro años y cinco meses de prescripción, en el mes de noviembre 2016 se suspende hasta el mes de mayo de 2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 29 de diciembre de 2017.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada aquí apelada, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio, diligencia efectuada el día 7 de noviembre de 2017, conforme surge de las constancias de fs. 716/718 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento y sus adhesiones, opuestos en fecha 23 de diciembre de 2017 (vide sellos fechadores de fs. 719 y 770).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la situación prevista 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 al período fiscal 2011, no puede prosperar; lo que así declaro.

Distinta suerte corre el planteo vinculado a las facultades del Fisco para aplicar la multa de autos respecto de la omisión endiligada para el período ajustado, a la luz de los citados 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. Debo declarar la prescripción de las referidas acciones y poderes del Fisco, toda vez que iniciándose el plazo de prescripción de las mentadas acciones el 1° de enero de 2012, el mismo ha transcurrido al 1° de enero de 2017, sin que haya operado en

tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción; 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, 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) Sentado lo expuesto, deviene necesario resolver el agravio introducido por la firma apelante respecto de la determinación practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, derivada de las operaciones de compraventa de bienes adquiridos en el exterior y entregados a sus clientes también en el extranjero.

Sostiene la contribuyente que tales operaciones carecen de la necesaria territorialidad que exige el gravamen en cuestión, por cuanto tanto la adquisición como la entrega de la mercadería se verifica fuera del territorio nacional y provincial, no configurándose hecho imponible alguno.

Por su parte el Fisco sustentó su posición en lo dictaminado por la Dirección de Técnica Tributaria de la Autoridad de Aplicación en los Informes N° 19/2012 y 02/2014, en los que concluyó que la operatoria consistente en la compra de bienes en el exterior para su venta también en el extranjero debía entenderse alcanzada por el impuesto, en tanto la empresa desarrollaba su actividad desde oficinas ubicadas en el país, encontrándose inscripta como contribuyente bajo las normas del Convenio Multilateral.

En esa inteligencia, la fiscalización consideró que la presencia de sede administrativa de la firma “MASUMA INTERNACIONAL S.A.” en CABA y la existencia de clientes con domicilio en distintas jurisdicciones en el país, entre ellas la Provincia de Buenos Aires, tornaba aplicable el gravamen.

Ahora bien, en primer lugar dejo aclarado que no se encuentra en discusión que tanto el origen como la entrega de los bienes tuvo lugar en el exterior, situación acreditada por la prueba obrante en las actuaciones. En consecuencia, dichos extremos permiten partir de la base que no estamos frente a operaciones de exportación de bienes y con ello, de ningún tratamiento diferencial en el impuesto de autos, que se vincule con tal actividad.

A fojas 135, a efectos de exponer el modo de asignación de gastos, la firma detalla que las prestaciones de asesoramiento de la empresa se realizan en la sede de Amenabar N° 4073 de CABA. Asimismo describe respecto de los gastos de viaje al exterior, donde las erogaciones efectuadas por este concepto se aplican mayoritariamente a ventas no computables, pero existe una porción de dichos

gastos que se originan en el exterior y que tienen incidencia en clientes de Capital Federal y de Provincia de Buenos Aires.

A fojas 161, la apoderada de la firma confirma que tiene clientes nacionales y del exterior y vende dentro del territorio nacional. La mercadería es entregada en el exterior, por lo cual no es nacionalizada. Acompaña en dicha instancia facturación tipo B. dado que entiende que sus clientes están exentos de IVA, con excepción de la compañía “Andes Líneas Aéreas”.

En cuanto a los domicilios denunciados, se corrobora que la firma tiene su administración en la calle Amenabar N° 4073 de la CABA. A su vez, se encuentran contemplados por la fiscalización los establecimientos que poseen los clientes de la firma, ya sea en el territorio de la República Argentina (“Macair Jet S.A.” con domicilio en la calle Della Paolera Carlos de la CABA; “Andes Lineas Aéreas” con domicilio Av. Córdoba N.º 755 de la CABA); como aquellos que no tienen establecimiento en el país (“Fuerza Aérea Uruguaya”, “Promati. INC”, “Fuerza Aérea de Chile”). Dichos domicilios constan en la facturación obrante en autos.

Analizadas las actuaciones, y respecto de las operaciones ajustadas surge que la operatoria bajo análisis guarda similitud con lo sentado por la Autoridad de Aplicación en los Informes de Técnica Tributaria N° 19/2012 y 02/2014, en tanto se verifica que la sociedad desarrolla su actividad en el país, resultando sujeto comprendido en el régimen del Convenio Multilateral.

En efecto, si bien la adquisición y entrega de los bienes se produce en el exterior, no puede desconocerse que la concertación de los contratos, la emisión de facturas, la gestión administrativa de las operaciones y la percepción de los pagos se canalizan desde la estructura que la firma posee en el territorio nacional. Dichas tareas no constituyen actos meramente formales o accesorios, sino que integran la esencia misma de la actividad empresarial que genera los ingresos.

Así lo entendió la actual Agencia de Recaudación en los antecedentes citados, al señalar que la circunstancia de que la mercadería no ingrese físicamente al país no excluye, por sí sola, la gravabilidad de la operatoria, en la medida en que el contribuyente organiza, administra y ejecuta su actividad habitual desde la jurisdicción local.

Coincidiendo con el criterio expuesto, la vinculación territorial exigida por el impuesto se verifica, entonces, en la medida en que la actividad -entendida como el conjunto de actos necesarios para concretar la operación- se realiza desde oficinas ubicadas en el país, aun cuando la entrega material de la cosa ocurra en el extranjero. El principio de territorialidad debe interpretarse conforme a la naturaleza del tributo, que

grava la actividad habitual organizada en una jurisdicción, y no únicamente la localización física de los bienes objeto de comercio (conf. artículos 7°, 185 y cctes. del Código Fiscal).

En consecuencia, en un todo de acuerdo con los lineamientos de los dictámenes que motivan el ajuste de autos, corresponde concluir que la operatoria de autos no se encuentra excluida del ámbito de aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Aclarado lo anterior, he de advertir que no se ha puesto en tela de juicio el accionar posterior de la Agencia, en relación a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral, en pos de realizar la debida distribución de los ingresos en cuestión, entre las distintas jurisdicciones en las que la empresa ejerce actividad (extremo que lleva como resultado una exigua diferencia entre el coeficiente unificado declarado y el determinado). Ello más allá del planteo del lugar de entrega direccionado a cuestionar la gravabilidad de los ingresos objeto de impugnación. Tampoco se plantea agravio sobre la naturaleza de venta a consumidor final de aquellas efectuadas a reparticiones y organismos públicos nacionales (ingresos no declarados).

Por ello, el agravio articulado por la apelante no puede prosperar, lo que así declaro.

3) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de sufijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en*

diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente”.

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro N° 1696, entre otros.

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

Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica; que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge” del 13-3-2002; en autos “Waitz de Luque”, del 08-03-2007 y en autos “Terrasa Hermanos S.A.”, del 22-04-2009 y C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4°-; 323:3412). Y, asimismo, se consideró constitucional la delegación hecha a la autoridad administrativa para la fijación de las tasas, solución que no contradice al actual art. 76 de la Constitución nacional, siguiendo para ello las pautas de Fallos: 148:430; 286:325 y 307:2643.

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

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

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (expresamente receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de

la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se acredita con toda la documentación societaria aportada (ver Estatuto social y actas de asamblea de fs. 20/34). 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. Marcos Alberto Torres y María del Carmen García Peralta.

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 la situación de la Sra. María del Carmen García Peralta, respecto de quien 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 directa alguna de la administradora en cuestiones vinculadas al reclamo generado en autos.

Por el contrario, distinta es la situación respecto del Sr. Marcos Alberto Torres, 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 53/93, los Balances de la empresa relacionados con los ejercicios económicos cerrados el 30 de junio de 2010, 2011 y 2012, suscriptos por el Sr. Torres como presidente, con descripción pormenorizada de los activos y pasivos impositivos (fs. 59, 70 y 87).

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 al Sr. Marcos Alberto Torres.

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 obrantes a fojas 719/745 y 770/780, interpuestos respectivamente por el Dr. Marcos Ariel Gómez Martín, en representación de la firma "MASUMA INTERNACIONAL

S.A.”, y por los Sres. Marcos Alberto Torres y María del Carmen García Peralta, ambos por su propio derecho y con el patrocinio del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3354, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de noviembre 2017. **2°)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado, revocando la misma. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida a la Sra. María del Carmen García Peralta. **4°)** Confirmar en lo restante la Disposición apelada.

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 SEATYS N° 3354/17, 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 la vigencia de 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 y el tenor de los planteos formulados– 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 preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del 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 (2011), el 30 de junio de 2012 (ya que el vencimiento previsto para la presentación de la correspondiente declaración jurada determinativa se produjo el 29 de junio de 2012;

Conf. Resolución General CACM N° 6/2011), y venció a las 24 Hs. del día 29 de junio de 2014, 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 2011, 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) y los intereses establecidos (**punto 3**); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos (**punto 4** 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 a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Marcos Ariel Gómez Martín, en representación de la firma “MASUMA INTERNACIONAL S.A.”, y por los Sres. Marcos Alberto Torres y María del Carmen García Peralta, ambos por su propio derecho y con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3354/17, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2) Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal determinado en autos y revocar la referida sanción. 3) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a 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 conforme las consideraciones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Dr. Angel C. Carballal en su voto de instrucción, adhiero a su criterio resolutivo. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación obrantes a fojas 719/745 y 770/780, interpuestos respectivamente por el Dr. Marcos Ariel Gómez Martín, en representación de la firma “MASUMA INTERNACIONAL S.A.”, y por los Sres. Marcos Alberto Torres y María del Carmen García Peralta, ambos por su propio derecho y con el patrocinio del citado profesional; todos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3354, dictada

por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de noviembre 2017. **2°)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado, revocando la misma. **3°)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida a la Sra. María del Carmen García Peralta. **4°)** Confirmar en lo restante la Disposición apelada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.22 14:16:55 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.22 14:59:51 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis
Date: 2025.09.23 15:31:04 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: 2025.09.24 09:25:39 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-2025-34308951-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Septiembre de 2025

Referencia: “MASUMA INTERNACIONAL S.A.” - 2360-0242139/15

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-34308055-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5003.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.24 09:27:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación