



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

CÁMARA DE APELACIONES EN LO CATyRC - SALA IV SECRETARÍA ÚNICA

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 630695/2025

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, nos reunimos las juezas y el juez que integramos la Sala IV de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Tributario y de Relaciones de Consumo de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, para resolver los recursos de apelación interpuestos por el perito contador (actuación N° 3768608), el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA; actuación N° 3766814/2022) y la parte actora (actuación N° 3769563/2022) contra la sentencia de fecha 7 de diciembre de 2022 y la regulación de honorarios allí dispuesta (actuación N° 3611222/2022), recaídas en el expediente caratulado “*ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS*”, cuyo número es EXP 36.398/2018-0. Realizado el sorteo, la decisión se expresa en el siguiente orden: Laura Perugini, Nieves Macchiavelli y Lisandro Fastman.

A la cuestión planteada, la jueza Laura Perugini dijo:

Antecedentes:

1. La empresa Abril Med S.A. y el Sr. Mariano Chapouille -en su carácter de presidente de la sociedad- promovieron demanda contra la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) y el GCBA a fin de que se declarase la nulidad de la Resolución N° 2269/DGR/2016 por la que el Fisco determinó de oficio sobre base cierta y con carácter parcial el impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante, ISIB) de la sociedad vinculado con las actividades de “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” y “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ncp”, por los períodos fiscales 2009 (ant. 12), 2010 (ant. 1 a 12), 2011 (ant. 1 a 12), 2012 (ant. 1 a 12), 2013 (ant. 1 a 12) y 2014 (ant. 1 a 12), por la suma de \$282.173,34, aplicando una multa de \$183.412,67, equivalente al 65% del tributo omitido, por habérsela considerado incurso en la figura de omisión fiscal y, extendió la

responsabilidad solidaria a su presidente.

A su vez, solicitaron la nulidad de las Resoluciones N°2519/DGR/2017 y N°75/AGIP/2018 que, respectivamente, rechazaron los recursos de reconsideración y jerárquico interpuestos contra la Resolución determinativa de oficio.

En este contexto, opusieron la prescripción de los períodos 12/2009 a 08/2012, por aplicación del plazo de cinco (5) años contados a partir de la fecha del título de la obligación en virtud de lo previsto en los artículos 3956 y 3986 del Código Civil de la Nación. En tal sentido, plantearon la inconstitucionalidad de los artículos 82, 87, 89 inc. 1, del Código Fiscal y de la Ley N° 2569, en tanto se apartaban de lo dispuesto en el Código Civil.

Por otra parte, con respecto a la determinación de los restantes períodos, señalaron que el ajuste llevado a cabo por la parte demandada resultaba improcedente.

En ese sentido y en primer término, sostuvieron que no correspondía la multacuenta y orden del laboratorio SANOFI PASTEUR S.A., toda vez que dicha actividad no se efectuaba de forma separada sino como complementaria de la principal, por lo que concernía la alícuota del 3% en función de lo establecido en el tercer párrafo del artículo 230 del Código Fiscal (t.o. 2015, a cuya numeración se hará referencia en lo sucesivo).

En segundo lugar, en relación con la detracción del IVA crédito fiscal del precio de compra de los medicamentos, enfatizaron que el precio que debía considerarse incluía el crédito fiscal del IVA, toda vez que la venta de los productos se encontraba exenta del impuesto, de conformidad con lo dispuesto en el inciso f, del artículo 7 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. En efecto, indicaron que resultaba lógico que ese crédito fiscal se convirtiese en parte del precio de la mercadería, esto es, por el costo del bien adquirido más el IVA, ya que éste no podía luego ser trasladado en futuras ventas.

En otro orden, respecto a la multa aplicada, peticionaron que se revocase o que se la redujera al mínimo legal de acuerdo a la complejidad del caso.

Por otra parte, afirmaron que la pretensión del Fisco de extender la responsabilidad solidaria al director de la sociedad resultaba improcedente ya que el Código Fiscal atribuía una responsabilidad distinta a la establecida en la Ley de Sociedades Comerciales, por lo que plantearon su inconstitucionalidad.

Finalmente, citaron jurisprudencia en apoyo de sus dichos, ofrecieron

prueba, hicieron reserva del caso federal y solicitaron que se hiciera lugar a la demanda, con costas (v. páginas digitales N°1/41 del enlace inserto en la actuación N° 1107955/2021).

2. Corrido el traslado pertinente, el GCBA lo contestó, solicitando el rechazo de la demanda, con costas (v. páginas digitales N°164/228 del enlace inserto en la actuación N° 1107955/2021).

3. Ulteriormente, se abrió la causa a prueba, se produjeron las medidas ordenadas y se pusieron las actuaciones para alegar, derecho que fue ejercido por las partes (actuaciones N° 1216999/2022 y N° 1237425/2022, respectivamente).

4. Así planteada la cuestión, la jueza de grado hizo lugar parcialmente a la demanda promovida y declaró la nulidad de la Resoluciones N° 2269/DGR/2016, N°2519/DGR/2017 y N°75/AGIP/2018, con costas al GCBA por resultar vencido (cf. art. 64, del CCAyT; t. c. cf. Ley N° 6588).

En consecuencia, ordenó a la Administración que dictase un nuevo acto administrativo y, efectuase una nueva liquidación de la deuda tomando en consideración lo resuelto en el mentado fallo.

Para así decidir, la *a quo* rechazó el planteo de prescripción formulado por la actora, en tanto sostuvo que la cuestión debía resolverse en el marco de lo dispuesto en el Código Fiscal.

Establecido ello, luego de analizar la situación fáctica y la normativa aplicable al caso, la magistrada concluyó que la actividad desempeñada por Abril Med S.A calificada como “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” -código 511900-, que no fue declarada pero que -según lo expuesto por la actora- eran operaciones de venta por cuenta y orden de la firma Sanofi Pasteur S.A., se trataba de una actividad complementaria de su actividad principal calificada como “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” -código 513310-..

Por consiguiente, indicó que concernía aplicarle la alícuota del 3% al igual que la que le fue aplicada a la actividad principal, de conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 230 del Código Fiscal.

Por otra parte, respecto a la base imponible de la actividad de “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería,

instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” manifestó que la discusión entre las partes radicaba en el valor y composición del precio de compra y, en esa dirección, sostuvo que el porcentaje del IVA forzosamente debía formar el “precio del bien”, ya que la actora abonó dicho monto al momento de comprar los productos farmacéuticos, por lo que no podía luego trasladárselo a sus clientes ni deducirlo de ninguna otra venta o actividad.

Por el contrario, enfatizó en que se le estaría haciendo tributar a la parte actora un impuesto sobre un porcentaje que ya no le pertenecía, que tuvo que abonarlo sin la posibilidad de recuperarlo, sobreponiéndose la alícuota de un impuesto sobre otro.

Por último, señaló que en función a la forma en la que se resolvía, resultaba inoficioso expedirse en torno a los restantes planteos efectuados por la parte actora vinculados a la proporción de la multa aplicada y a la extensión de la responsabilidad solidaria del Sr. Mariano Chapouille (actuación N° 3611222/2022).

5. Contra la referida sentencia, la parte demandada y la parte actora interpusieron recurso de apelación (actuaciones N° 3766814/2022 y 3769563/2022, respectivamente). Asimismo, el GCBA y el experto Eduardo Claudio Litvak –perito contador– apelaron la regulación de honorarios (actuaciones N° 3766814/2022 y 3768608/2022, respectivamente).

5.1. Al expresar agravios, el GCBA sostuvo que: **a)** la actividad de intermediación en la venta de vacunas era secundaria, no complementaria a la de venta de productos farmacéuticos y, por tanto, correspondía la aplicación de la alícuota del 5.5.%; **b)** la parte resolutive resultaba confusa por cuanto la jueza ordenó que debía dictar un nuevo acto administrativo y efectuar otra liquidación de la deuda. Por tal motivo, solicitó que se precisase en qué términos la Administración tendría que dictar dicho acto, toda vez que “...la actora ha[bía] declarado que no se trata[ba] de actividades distintas, debiendo gravarse a la alícuota del 3% que es la que reca[ía] sobre la venta de medicamentos a las farmacias, por lo que no habría diferencias para determinar”; y, **c)** la base imponible de la actividad “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” era la diferencia entre los precios de compra y de venta. En tal sentido, añadió que en autos la actora liquidó el impuesto provocando un precio mayor de compra y, en consecuencia, declaraba una menor base imponible, en tanto “[e]se IVA que Abril

Med abona con la compra pasa a formar parte de su crédito fiscal que luego habrá de restarse de los débitos fiscales que acumule, respecto de otras operaciones, aunque no específicamente con la venta de ese mismo producto” (actuación N° 909668/2023).

5.2. Por su parte, la actora -en lo sustancial- criticó la sentencia de grado respecto al rechazo del planteo de prescripción formulado. En esa línea, manifestó que lo decidido alteró en forma arbitraria la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (adelante, CSJN) que establece que la prescripción es un instituto de derecho común y corresponde aplicar las normas del Código Civil (conforme Fallo “Volkswagen”), en tanto “... las Legislaturas locales se encuentran impedidas de establecer para sus obligaciones –entre ellas las tributarias— un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación, por no encontrarse habilitadas constitucionalmente para así hacerlo (arts. 75 inc. 12 y 126 de la Constitución Nacional)” -actuación N° 915794/2023-.

6. Finalmente, se corrieron traslado de los fundamentos de las apelaciones incoadas, las que fueron rechazadas de conformidad con lo resuelto por esta sala mediante actuación N° 1532489/2023 y confirmado respecto de la parte actora por el Tribunal Superior de Justicia (conf. Actuación N°2334940/2024 del incidente 36398/2018-1) y revocado respecto al GCBA (conf. Actuación N°1665344/2024 del incidente 36398/2018-2), por lo que se tiene por presentado en tiempo y forma el escrito de contestación de agravios del GCBA en actuación N°1286145/2023.

Allí, el GCBA sostuvo que correspondía rechazar el recurso de la parte actora y reiteró que las reglas que gobiernan el instituto de la prescripción en materia impositiva, en tanto responden a la autonomía propia del derecho tributario, resultan de aplicación inexcusable e insoslayable dado su indiscutible especificidad. Mencionó que ello es confirmado con el art. 2560 del CCyCN.

Indicó que Abril Med S.A. es un contribuyente inscripto, y que el vencimiento para presentar la liquidación final anual del periodo fiscal más antiguo, esto es el 12/2009, se produjo en el año 2010, por lo tanto, según el art. 80 del Código Fiscal (t.o. 2018 que reitera normas similares de ordenamientos anteriores) el término de prescripción para determinar la deuda comenzaba a correr a partir del 1-1-2011. No obstante, recordó que con el dictado de la Resolución N° 2955/DGR/2015 notificada el 2-12-2015, la AGIP inició el proceso de determinación de oficio, por lo que el plazo de

prescripción quedó suspendido por un año, conforme el inciso 1 del art. 89 del Código Fiscal (t.o. 2018) al notificarse dicha resolución. Agregó que mediante Resolución N°2269/DGR/2016 se determinó de oficio la deuda por los períodos aquí impugnados, se concluyó el sumario instruido y se intimó el pago del tributo determinado, siendo notificada el 10-08-2016, a partir de allí, restando aún el plazo pendiente de la suspensión por la notificación de la resolución de inicio. Asimismo, recordó que habiendo la actora interpuesto recurso de reconsideración y jerárquico el plazo quedó suspendido hasta 180 días posteriores a la notificación de la resolución de este último, lo que aconteció el 2-05-2018, por lo que, al inicio de esta demanda (el 24 de septiembre de 2018) el plazo de prescripción aún no se habla reanudado. Por último, hizo reserva del caso constitucional y federal.

Finalmente, dictaminó el Ministerio Público Fiscal y se pasó el expediente a sentencia (actuaciones N° 1532099/2023 y N° 2047408/2023, respectivamente).

Fundamentos:

7. Antes de entrar en el estudio de la cuestión traída a conocimiento, cabe señalar que todos aquellos puntos de la sentencia de primera instancia que no han sido objeto de agravio se encuentran firmes y, por tal razón, no compete a esta Sala su revisión.

8. Expuesto lo anterior, por cuestiones metodológicas, corresponde dar tratamiento al recurso interpuesto por la parte actora.

Preliminarmente, cabe recordar que la jueza de primera instancia entendió que el argumento referido a la prescripción de las facultades del Fisco con relación a las obligaciones impuestas por los períodos fiscales 12/2009 al 08/2012 debía resolverse de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal (arts. 80, 82, 89 y 91; t.o. 2015).

En ese marco, señaló que el vencimiento del período fiscal más antiguo -12/2009- se produjo en el año 2010 y que el término de la prescripción para determinar la deuda había comenzado a correr a partir del 01/1/2011, produciéndose en su caso la prescripción el 01/1/2016.

Asimismo, manifestó que la Resolución N° 2955/DGR/2015 -por medio de la cual se inició el procedimiento de determinación de oficio- se notificó el día 02/12/15, esto es, antes de operado el vencimiento de la exigibilidad de la deuda, por lo que el plazo de prescripción quedó suspendido por un año desde dicha notificación, de acuerdo a lo estipulado por el artículo 89 del Código Fiscal. Luego, agregó que a través

de la Resolución 2269/DGR/2016 -de fecha 29/7/2016 y notificada el 10/08/2016- se determinó de oficio la deuda por los períodos impugnados por la actora y se concluyó el sumario instruido.

Por su parte, refirió que la actora interpuso los recursos de reconsideración y jerárquico, por lo que el plazo quedó nuevamente suspendido hasta 180 días posteriores a la notificación -el 02/5/2018- de la Resolución N° 75/AGIP/2018 que desestimó el recurso jerárquico interpuesto.

En ese escenario, concluyó que iniciada la presente demanda el día 24/09/2018, no había operado el plazo de prescripción invocado, en tanto a dicha fecha el plazo aún se encontraba suspendido (v. considerando III; actuación N°3611222/2022).

Frente a ello, Abril Med –esencialmente– manifestó que lo decidido por la jueza alteró en forma arbitraria la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (adelante CSJN) que establece que la prescripción es un instituto de derecho común y corresponde aplicar las normas del Código Civil (conforme fallo “Volkswagen”), en tanto “... las Legislaturas locales se encuentran impedidas de establecer para sus obligaciones –entre ellas las tributarias– un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación, por no encontrarse habilitadas constitucionalmente para así hacerlo (arts. 75 inc. 12 y 126 de la Constitución Nacional)” -actuación N° 915794/2023-.

8.1. En este contexto, resulta necesario destacar que la CSJN, en el caso “*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa*” (Fallos: 342:1903) se ha expedido a favor de la aplicación de la legislación común en materia de prescripción de obligaciones tributarias locales.

Allí, recordó el criterio que ha sostenido a partir del precedente “*Filcrosa S.A s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*” (Fallos: 326:3899), en el cual expresó que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las

previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

Sobre tales bases, el Máximo Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales en lo relativo a sus plazos como al momento de su inicio, así como a las causales de suspensión o interrupción, se rige por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para todo el país.

Asimismo, en cuanto a la determinación de la legislación aplicable, toda vez que el 1 de agosto de 2015 entró en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación aprobado por la Ley N°26.994 (art. 1° de la Ley N°27.077), que -en lo que aquí interesa- estableció normas relativas a la aplicación intertemporal de las leyes (cf. arts. 7 y 2537) y produjo reformas significativas en cuanto a la prescripción que consistieron en reducir ciertos plazos y facultar a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria en materia de tributos (cf. arts. 2532, 2560, 2562), la CSJN, utilizando la noción de *consumo jurídico* (cf. doctrina de Fallos: 232:490; 314:481, entre otros), consideró aplicable la Ley N° 340 y sus modificatorias (Código Civil) en los supuestos en que la deuda fuera constituida y se hubiera tornado exigible bajo la vigencia de dicha norma.

Además, cabe destacar que, por razones de economía procesal y para evitar someter a los litigantes a un dispendio jurisdiccional innecesario, el Tribunal Superior de Justicia de CABA (en adelante, TSJ) adoptó dicha solución en la causa “*Fleetmar S.A. y otro s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado*” (Expte. N° 38074/2017-1), sentencia del 08/11/2023. Ello, sin perjuicio de dejar asentado su criterio según el cual debía aplicarse la legislación local (expuesto en la causa “*Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido*” Expte. N° 11148/2014, del 23 de octubre de 2015).

En esa línea, el TSJ resaltó que a partir de lo resuelto por la CSJN en “Volkswagen”, correspondía aplicar a aquellos anticipos cuyo plazo de prescripción comenzó y se cumplió en su totalidad antes del 01/08/2015 las previsiones del Código Civil en función de la noción de *consumo jurídico* establecido por la CSJN.

Asimismo, señaló que aquellas obligaciones fiscales cuyo plazo de prescripción estuviera en curso al 01/08/2015, a partir de ese momento, debería aplicárseles la legislación local en todo lo relativo al plazo de prescripción -causales de suspensión y/o interrupción determinadas en las normas tributarias de la Ciudad de

Buenos Aires-, con la duración y efectos allí estipulados, siempre y cuando ocurriesen con posterioridad al 01/08/2015 y sin que ello implicase modificar el cómputo del plazo transcurrido hasta esa fecha, de conformidad con la legislación nacional anteriormente vigente (arts. 7 y 2532, del CCyCN).

8.2. De esta manera, en virtud de la jurisprudencia aplicable al caso, corresponde considerar las pautas establecidas en el Código Civil (Ley N° 340 y modificatorias) para el cálculo de la prescripción correspondiente a los anticipos 12/2009 al 06/2010.

Así, conforme a lo dispuesto en los artículos 3956 y 4027, inciso 3, del Código Civil, el plazo quinquenal de prescripción deberá computarse desde la fecha del título de la obligación.

En razón de lo expuesto, cabe concluir que las obligaciones tributarias a cargo de Abril Med S.A. determinadas de oficio por la AGIP respecto del ISIB por los períodos fiscales 12/2009 a 06/2010, se encuentran prescriptas, ya que el plazo de prescripción comenzó y se cumplió en su totalidad antes del 01/08/2015.

8.3. En cuanto a los anticipos 07/2010 al 10/2010, si bien el plazo de prescripción se encontraba en curso al 01/08/2015, las causales de suspensión previstas en el artículo 89 del Código Fiscal (t.o. 2015) no resultaban aplicables, toda vez que el plazo de prescripción operó entre los meses de agosto y noviembre del 2015, por lo que se encuentran prescriptos.

8.4. Ahora bien, para los anticipos 11/2010 al 08/2012, cabe recordar –en lo que aquí interesa– que el Código Fiscal (t.o. 2015) establece que “[s]e suspende por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: 1. Desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución que inicia el procedimiento de determinación de oficio (...) 3. Desde la fecha de la notificación fehaciente de la intimación administrativa de pago de gravámenes determinados cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago. Cuando medien recursos de reconsideración o jerárquico, la suspensión hasta el importe del gravamen liquidado se prolonga hasta ciento ochenta (180) días después de notificada la resolución dictada en los mismos...” (art. 89).

En ese marco, resulta oportuno apuntar que de las constancias del expediente administrativo obrante en la actuación N° 1107955/2021, surge que mediante

la Resolución N° 2955/DGR/2015 se inició el procedimiento de determinación de oficio y se notificó con fecha 02/12/2015 (v. fs. 1339), quedando el plazo de prescripción suspendido por un (1) año desde dicha notificación, esto es, desde el 02/12/2015 hasta el 02/12/2016.

Asimismo, a través de la Resolución N° 2269/DGR/2016 –en lo que aquí nos ocupa– se determinó de oficio la deuda por los períodos aquí impugnados y se notificó el día 10/08/2016 (v. fs. 1420), por lo que el plazo de prescripción se suspendió por el término de un (1) año desde su notificación, esto es, desde el 10/08/2016 hasta el 10/08/2017.

Por otro lado, cabe señalar que la parte actora interpuso recurso de reconsideración y jerárquico en sede administrativa, por lo que el plazo quedó nuevamente suspendido hasta ciento ochenta (180) días después de la notificación de la Resolución N° 75/AGIP/2018 que desestimó el recurso jerárquico con fecha 02/05/2018.

Por último, a los efectos de analizar la prescripción, no puede perderse de vista que la presente acción se inició el 24/09/2018.

8.5. De conformidad con lo expuesto, los anticipos bajo análisis quedaron alcanzados por las causales de suspensión contempladas por la normativa local.

No obstante, para el caso de los anticipos 11/2010 al 7/2011, aun descontando esos lapsos, el plazo de prescripción al momento de iniciarse la presente acción (24/09/2018), ya se encontraba cumplido.

Véase que en el supuesto del último de los anticipos reseñados, esto es, el 7/2011, con vencimiento en el mes de agosto de 2011, hasta el 2/12/2015 -fecha de suspensión por las Resoluciones N° 2955/DGR/2015 y N°2269/DGR/2016-, habían transcurrido 4 años y 4 meses; reanudado el plazo el 10/08/2017, sólo restaban 8 meses para que prescribiese, lo que sucedió efectivamente con anterioridad a la presente acción.

8.6. En consecuencia, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación de la parte actora, revocar la sentencia de grado de conformidad con lo aquí dispuesto y declarar la prescripción de los anticipos 12/2009 a 7/2011.

9. Despejado lo anterior, corresponde dar tratamiento al recurso interpuesto por la parte demandada.

9.1. En primer lugar, cabe abordar el agravio vinculado a la ausencia de complementariedad entre las actividades desarrolladas por la empresa Abril Med S.A.

(cfr. párrafo tercero del artículo 230 del Código Fiscal).

Sobre este punto, cabe recordar que la *a quo*, teniendo en miras el principio de realidad económica, entendió que las vacunas vendidas por cuenta y orden del laboratorio SANOFI PASTEUR S.A. resultaban ser productos farmacéuticos y, por lo tanto, de idéntica naturaleza que los comerciados a través de su actividad principal “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos”. Asimismo, a raíz de las consideraciones volcadas en el informe producido por el perito contador, consideró que las vacunas vendidas representaban un porcentaje mínimo del monto total de las operaciones realizadas por la actora, por lo que las actividades en cuestión resultaban inescindibles.

Como consecuencia de lo expuesto, concluyó que la alícuota aplicable debía ser la misma para ambas actividades, es decir la del 3%, en lugar del 5,5% pretendida por la AGIP.

Así las cosas, el GCBA se agravió por entender que las actividades no resultaban complementarias, sino que una era secundaria de la otra. Particularmente, arguyó que el carácter inescindible de las actividades no surgía de lo desarrollado en la sentencia recurrida ni de la pericia contable producida en autos.

En lo que aquí interesa, sostuvo que las actividades realizadas por la actora eran fácilmente escindibles, ya que no existía ningún tipo de relación de subordinación entre ellas y que ambas partían de bases imponibles distintas a la hora de determinar el tributo, por lo que no resultaba de aplicación en el caso la regla establecida en el tercer párrafo del artículo 230 del Código Fiscal.

Ello así, es menester tener presente que la precitada norma reza “[l]as actividades o rubros complementarios de una actividad principal - incluido financiación y, cuando corresponde, ajuste por desvalorización monetaria- están sujetos a la alícuota que para aquella contempla la Ley Tarifaria”.

Ahora bien, a los fines de ahondar en la noción de complementariedad, resulta relevante tener presente que la doctrina ha señalado: “[l]a complementariedad se exterioriza a través de la existencia de una integración vertical de funciones, ya sea de tipo productiva, comercial o de prestación de servicios (...) el término ‘complementario’ utilizado por la normativa fiscal no solo implica la dependencia de una actividad para

con otra, sino, además, una integración o perfeccionamiento (en el sentido de mejora) de la actividad principal cuando se realiza con aquella que la complementa, es decir que la calificación de actividad complementaria requiere que esta venga a completar, perfeccionar o mejorar a la principal, que debe ser su razón de existir...” (v. CHICOLINO, Ricardo M.; AROSTEGUY, Jorge H. “*Actividades Complementarias y Conexas en el ámbito del Convenio Multilateral*”, publicado por Errepar Online, Junio de 2016).

En idéntico sentido, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido que el carácter complementario de una actividad presupone que la misma carece de autonomía, en la medida en que completa, mejora o integra a la actividad principal (conf. TFABA, Sala III, “*NUMACO S.A.*”, sentencia del 14/08/17).

Atento a las consideraciones vertidas precedentemente, se advierte en el caso bajo estudio que pese a que existe una similitud en la índole de los productos transaccionados tanto por la actividad principal como por la actividad que la actora pretende calificar como complementaria, y que las ventas de vacunas a cuenta y orden de un tercero representan un porcentaje menor del total de las operaciones, de dichas premisas no puede concluirse la complementariedad de las actividades.

De las constancias de autos no surge la configuración de una integración de tipo vertical entre la venta de vacunas y la venta al por mayor del resto de los productos comercializados a través de la actividad principal. En otras palabras, no se haya acreditado en el expediente que la venta de vacunas perfeccione, complete o integre la venta del resto de los productos, en tanto se trata de dos actividades que ocurren en paralelo y de manera independiente entre sí.

Por las razones expuestas, corresponde hacer lugar en este punto al recurso interpuesto por la parte demandada.

9.2. En segundo término, respecto del agravio relativo a la parte dispositiva de la sentencia, sin perjuicio de que no surge con claridad cuál sería la observación en concreto del GCBA sobre dicho aspecto, toda vez que aquella se originaría en torno a la aplicación de la alícuota del ISIB, deviene inoficioso su tratamiento en virtud de lo resuelto en el punto anterior.

9.3. En tercer lugar, corresponde abordar el agravio de la demandada relativo al cálculo de la base imponible de la actividad calificada como “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería,

instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos”.

Sobre este punto, es dable recordar que la magistrada de grado hizo lugar a la demanda en tanto consideró acertado que la actora adicionara el importe abonado en concepto de IVA al costo de compra de los bienes a los fines de determinar la base imponible del ISIB.

Para decidir de esa forma, contempló que pese a que el Código Fiscal excluía de la base imponible los importes correspondientes al IVA, toda vez que dicha actividad se encontraba exenta del tributo nacional, resultaba imposible para la actora trasladar dichas sumas a sus clientes al realizar las ventas. En esa línea, entendió que, de hacer lugar a la postura del fisco local, se configuraría en autos una repotenciación del ISIB en función del tratamiento de la actividad en IVA.

Por su parte, el GCBA sostuvo que lo decidido violaba el principio de legalidad y contrariaba la voluntad del legislador, ya que la exclusión del IVA del precio de compra resultaba ajustada a la normativa del Código Fiscal. En este sentido, consideró la actora, al liquidar el impuesto como lo hizo, aumentó injustificadamente el precio de compra y, en consecuencia, declaró una base imponible menor a la que correspondía.

Enfatizó que la base imponible del ISIB en este caso era la diferencia resultante entre el precio de compra y el precio de venta, sin importar si por aplicación de otro impuesto, ese margen resultaba diferente.

Adujo que el hecho de que la actora no pudiera trasladar el porcentaje de IVA a sus clientes resultaba inoponible a su parte, y que ello no configuraba una superposición de impuestos.

Asentado lo anterior, corresponde detallar el marco normativo aplicable. Al respecto, cabe señalar que la CSJN ha dicho, en ocasión de determinar el alcance de una norma tributaria, que “*es adecuado, en principio, dar a las palabras de la ley el significado que tienen en el lenguaje común*” (Fallos: 302:429). En estos términos, corresponde recordar que la primera fuente de interpretación de la ley es su literalidad (Fallos: 335:1036), en la medida en que esta resulte clara, sin que sea admisible una interpretación que equivalga a prescindir del texto legal.

En este sentido, toca señalar que el artículo 172 del Código Fiscal establece: “[p]or el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes,

obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo”.

En cuanto a la regla general para la determinación de la base imponible, el artículo 196 del Código Fiscal dispone: “[e]l gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario”.

Por su parte, ubicado en el capítulo de “supuestos especiales de base imponible”, el artículo 211 de dicho cuerpo normativo reza: “... [l]a base imponible está constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, en los siguientes casos (...) Comercialización mayorista de medicamentos para uso humano”.

Por último, respecto de la inclusión del IVA a la hora de determinar la base imponible, el Código Fiscal establece en su artículo 219 que: “[n]o integran la base imponible, los siguientes conceptos: 1. Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal- e impuestos para los Fondos, Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco...”.

De la normativa reseñada se evidencia que el legislador parte del supuesto general a la hora de determinar la base imponible, es decir que, salvo excepciones particulares, el gravamen se determina sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal.

Asimismo, a la hora de definir los conceptos que integran dicha base, el legislador excluye expresamente los importes correspondientes al IVA (débito fiscal), a partir de lo cual podría inferirse que su voluntad es la de excluir del cálculo para el ISIB aquellas sumas que el contribuyente percibe para ser ingresadas al fisco nacional. Lo contrario, implicaría caer en el absurdo de entender que las sumas correspondientes al IVA forman parte de la contraprestación recibida por el ejercicio de la actividad del contribuyente.

Por otro lado, el citado artículo 211 del Código Fiscal, aplica una regla

especial a la comercialización mayorista de medicamentos para uso humano, al disponer que la base imponible en estos casos está constituida por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta. Todo ello, en principio, no pareciera generar inconveniente alguno respecto con lo dispuesto por el Código Fiscal con relación a la exclusión del IVA.

Ahora bien, corresponde destacar que el artículo 7 de la Ley N° 23.394 establece: “[e]starán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3° y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación: (...) f) ...las especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente...”.

En virtud de la normativa reseñada, asiste razón a la actora cuando señala que, al tratarse de una actividad exenta de IVA, no tiene forma de descargar el mentado impuesto en sus clientes, por lo que no resulta posible compensar en una misma operación el crédito fiscal generado al comprar la mercadería, con el débito fiscal que se generaría al momento de la venta si la misma estuviera gravada.

Sobre esta cuestión la doctrina ha señalado, como principio general, que es ingreso bruto gravado aquel que constituya una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto (BULIT GOÑI, Enrique G., “*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”, Buenos Aires, Depalma, 1997, segunda edición actualizada y ampliada, pág. 180).

En este sentido, se ha expresado que “[l]a noción de ingreso bruto es, de por sí, amplísima e irrestricta; si ella no hubiese sido objeto de ningún tipo de condicionamientos, su inteligencia natural conduce a englobar en ella a todas las sumas que ingrese el sujeto por cualquier concepto de manera transitoria o definitiva, para sí o para ser entregadas a otros, etc. Pero esa no es la noción, y nunca lo fue, a que hace referencia el impuesto que tratamos, como pauta para la medición de la importancia de la actividad cuyo ejercicio grava...” (BULIT GOÑI, Enrique G., “*Impuesto sobre los Ingresos Brutos*”, pág. 58, ya citado).

En virtud de lo expuesto, es posible concluir que no todos los ingresos brutos resultan alcanzados por el gravamen, sino sólo aquellos que constituyen una

retribución, una contraprestación, un pago, un precio, derivados del ejercicio de la actividad gravada, y es bajo esa dirección que en el artículo 177 de la mentada norma se consagra el principio general de que “... *no pueden efectuarse otras detracciones que las expresamente enunciadas en el presente Código*”.

Asentado lo que antecede, es dable concluir que al no ser posible trasladar el impuesto nacional al precio de venta final, aplicar la regla general del artículo 219 del Código Fiscal a este supuesto específico supone acrecentar injustificadamente la base imponible para el cálculo del ISIB con sumas que no encuentran su origen en contraprestaciones por el ejercicio habitual y a título oneroso de la actividad.

En este sentido, la interpretación efectuada por la actora coincide con la finalidad tenida en miras por el legislador, por cuanto el fin perseguido es el de componer la base gravable del impuesto únicamente con aquellas sumas que encuentran su origen en la configuración del hecho imponible.

Por las razones expuestas, corresponde rechazar el agravio del GCBA y confirmar la sentencia de grado en este punto.

10. Despejado lo anterior, cabe recordar que en la resolución recurrida se hizo lugar parcialmente a la demanda, por los argumentos ya reseñados y, en consecuencia, la magistrada dispuso que no resultaba necesario analizar las defensas articuladas respecto a la cuantía de la multa y la responsabilidad solidaria del Sr. Chapouille.

Ahora bien, en función a la forma en la que aquí se resuelve, resulta oportuno recordar que el Máximo Tribunal ha sostenido “*aun cuando la jurisdicción de los tribunales de segunda instancia está limitada por el alcance de los recursos concedidos, que determinan el ámbito de su competencia decisoria* (Fallos: 313:912; 315:562 y 839), *al revocar la sentencia anterior (...) tuvo lugar la reversión de la jurisdicción, hecho que obligaba a la cámara a conocer en todas las defensas conducentes y oportunamente propuestas por cada una de las partes litigantes que, por la diversa solución adoptada en primera instancia, no habían merecido un adecuado tratamiento* (Fallos: 190:318; 256:434; 268:48; 308:656 y sus citas)” (CSJN, Fallos 327:3925).

Ello así, pese a que dichas cuestiones no merecieron reproche alguno en los recursos de apelación incoados, en tanto se declaró inoficioso su tratamiento en la

instancia de grado, en atención a lo expuesto precedentemente, corresponde expedirse en esta instancia sobre dichos aspectos.

10.1. Por un lado, cabe recordar que en lo atinente a la aplicación de la multa, a través de la Resolución N° 2269/DGR/2016 (luego confirmada en este punto por las Resoluciones N° 2519/DGR/2017 y 75/AGIP/2018), el organismo recaudador impuso una sanción del 65% del impuesto omitido en cabeza de la parte actora.

Frente a ello, la accionante afirmó que no se verificaban los extremos previstos para la aplicación de la sanción contenida en el artículo 107 del Código Fiscal.

Al respecto, cabe recordar que el referido artículo establece que: “[l]os contribuyentes o responsables que omiten el pago total o parcial del impuesto, derecho, tasa o contribución y la presentación de la declaración jurada mensual o anual, cuando ello resulta exigible, salvo error excusable, incurrir en omisión y son sancionados con una multa graduable hasta el cien por ciento (100 %) del gravamen omitido”.

En un caso similar, sobre la procedencia de la multa establecida en el citado artículo, el Máximo Tribunal local, en mayoría, ha interpretado que deben cumplirse los dos extremos, esto es, la omisión en el pago del tributo y la correspondiente falta de presentación de las declaraciones juradas (Tribunal Superior de Justicia, “*Generación 2010 SA c/ GCBA s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de apelación ordinario concedido*”, Expediente N° 13180/16, sentencia del 03/10/2018).

En ese marco, cabe destacar que, en oportunidad de motivar la Resolución N° 2269/DGR/2016, la Dirección General de Rentas hizo referencia al artículo bajo análisis y luego, consignó en sus considerandos: “... se tiene presente en el caso de autos que las declaraciones juradas mensuales presentadas por la contribuyente fueron consideradas inexactas por la inspección actuante...” (cfr. página 9 del archivo “IF-2018-33340332-+++-DGR” adjunto a la actuación N° 1107955/2021).

De ese modo, surge de manifiesto de los propios dichos del fisco local que, no obstante haber sido impugnadas, el contribuyente presentó las debidas declaraciones juradas, por lo que asiste razón a la actora en tanto en el caso no se hayan configurados los requisitos necesarios para la configuración de la multa prevista en el artículo 107 del Código Fiscal. Siendo ello así, corresponde revocar la sanción impuesta en la Resolución N° 2269/DGR/2016.

10.2. Por otro lado, con respecto a la responsabilidad solidaria atribuida al

Sr. Mariano Chapouille en su carácter de director de Abril Med S.A., cabe recordar que mediante la Resolución N° 75/AGIP/2018 se rechazó el recurso jerárquico interpuesto por aquél contra la Resolución N° 2519/DGR/2017 que ratificó la responsabilidad dispuesta por la Resolución N° 2269/DGR/2016 (salvo por los períodos 12-2009 y 01-2010 por haber ejercido el cargo de director suplemente durante los mismos), todo ello en observancia de lo establecido en los artículos 11, 12, 14 y concordantes del Código Fiscal.

Por su parte, al momento de interponer la demanda, la parte actora planteó la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal local en la medida en que imponían un factor de atribución objetivo a la hora de establecer la responsabilidad de los directores, el que resultaba diferente al previsto en los arts. 59 y 274 de la Ley N°19.550 de sociedades comerciales.

A partir de ello, afirmó que los términos de la normativa local resultaban incompatibles con normas de carácter nacional, por lo que se vulneraba lo establecido en los arts. 3 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.

Ello así, cabe destacar que el artículo 11 del Código Fiscal reza: “[e]stán obligados a pagar el tributo al Fisco, con los recursos que administran, perciben o que disponen como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de bienes administrados o en liquidación, etc., en la forma y oportunidad que rijan para aquéllos, o que especialmente se fijan para tales responsables, como asimismo a cumplir con los restantes deberes tanto de naturaleza formal como substancial que corresponda exigirle a estos últimos, bajo pena de las sanciones que impone este Código: (...) 4. Los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios a que se refiere el artículo anterior”.

Por un lado, el artículo 12 de dicho cuerpo normativo establece que: “[l]as personas mencionadas en el artículo anterior tienen que cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran o liquidan los deberes que este Código impone a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos”.

Por su parte, el artículo 14 dispone: “[r]esponden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones

cometidas por los recursos que administran de acuerdo al artículo 11: 1. Todos los responsables enumerados en los incisos 1 al 5 y 7 del artículo 11. No existe, sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales...”

Asentado lo anterior, cabe establecer que no se encuentra debatido en autos el carácter de director del Sr. Mariano Chapouille de Abril Med S.A. a lo largo de los períodos bajo estudio.

Asimismo, a diferencia de lo sostenido por el Sr. Chapouille, corresponde destacar que mal puede considerarse que el factor establecido en la normativa citada resulte objetivo. Por el contrario, se trata de un supuesto específico del régimen tributario, que admite como defensa subjetiva la demostración de que el contribuyente no ha puesto a su director en condiciones de dar cumplimiento con la obligación fiscal (TSJCABA, *in re* “GCBA c/ Luis Bernini S.A., Sres Luis Ernesto Bernini (hijo) -Presidente-, Luis Ernesto Bernini -Vicepresidente- y todos sus representantes legales por todo el periodo verificado (responsabilidad extendida) Luis Bernini S.A. s/ ejecución.- Ing. brutos s/ recurso de apelación ordinario concedido y recurso de inconstitucionalidad concedido”, Expte. N° 14067, sentencia del 19/12/2018, voto del Dr. Lozano, que integra la mayoría).

A raíz de lo expuesto, teniendo en miras que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto legal constituye una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (CSJN, Fallos: 319:3148; 321:441 y 1888; 322:842; 324:920, entre otros), corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad de la actora.

Por último, a mayor abundamiento, toda vez que el Sr. Chapouille no acreditó haberse encontrado en una posición de imposibilidad para cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, mal puede concluirse que haya derribado la presunción *iuris tantum* impuesta por la normativa que permita liberarlo de la responsabilidad que se le atribuyó.

11. Finalmente, cabe señalar que, cuando la sentencia de Cámara es revocatoria o modificatoria de la de primera instancia, el tribunal debe adecuar la decisión en materia de costas, conforme el contenido de su pronunciamiento, aunque no haya sido

motivo de apelación (cfr. art. 251 del CCAyT). Ello así pues, en tales supuestos, la revocación o modificación de la sentencia de primer grado conlleva, paralelamente, la alteración de los parámetros ponderados al distribuir aquellas (arts. 64, 65 y 251, del CCAyT).

Por ello, en función de lo aquí decidido, y a la particularidad de la cuestión, corresponde imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. arts. 64 y 251, del CCAyT).

11.1. En efecto, toda vez que la imposición de costas fue modificada, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios realizada y devolver las actuaciones a primera instancia para que efectúe una nueva regulación de honorarios, por lo que resulta inoficioso expedirse respecto de los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios del letrado de la actora y del perito contador Eduardo Claudio Litvak.

12. Por todo lo expuesto, en caso de que sea compartido mi voto, propongo al acuerdo: **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora de conformidad con lo dispuesto en el considerando 8 y, rechazar el planteo de inconstitucionalidad (considerando 10.2); **2)** Hacer lugar parcialmente al recurso incoado por el GCBA de acuerdo a lo establecido en el considerando 9.1 y rechazarlo en lo restante; **3)** Revocar la sanción dispuesta en la Resolución N° 2269/DGR/2016; **4)** Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. arts. 64 y 251, del CCAyT); y, **5)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios realizada y devolver las actuaciones a primera instancia para que efectúe una nueva regulación de honorarios.

A la cuestión planteada, la jueza Nieves Macchiavelli dijo:

1. Con el objeto de evitar reiteraciones innecesarias, adhiero al relato efectuado en el voto precedente.

2. Expuesto lo anterior, adelanto que corresponderá rechazar el agravio de la parte actora dirigido a cuestionar el rechazo de la prescripción interpuesta y hacer lugar parcialmente al recurso de apelación del GCBA.

3. La parte actora se agravia, en esencia, del rechazo del planteo de prescripción por ella efectuado, con fundamento en que la sentencia se apartó de la jurisprudencia imperante de la Corte Suprema de Justicia de la Nación—en adelante CSJN—y del Tribunal Superior de Justicia —en adelante TSJ—.

3.1. En primer lugar, y tal como lo señala la Sra. Jueza en su sentencia, el art. 6 de la Constitución local establece que las autoridades constituidas de la CABA tenemos mandato constitucional expreso, permanente e irrenunciable de defender activamente la autonomía local. Ello incluye el deber de apartarse de la jurisprudencia de la CSJN si, como lo vengo sosteniendo y en consonancia con la sentencia apelada, la aplicación de su doctrina basada en la uniformidad, afecta negativamente la autonomía de la CABA establecida en los artículos 129 y concordantes de la Constitución Nacional —en adelante C.N.

Desde esta perspectiva, la defensa basada en la posición jurisprudencial imperante de la CSJN, o del TSJ que se ajusta a tal, no podrá prosperar en tanto que, como lo señalé, el mandato asignado no puede renunciarse solo por un deber moral de seguir un criterio dado por la mera autoridad institucional, en tanto ello no debe eclipsar el deber de interpretar y aplicar la ley de manera justa y contextualizada. Además, tal como se explicará, tampoco la jurisprudencia señalada puede ser aplicada al caso aquí en debate, en tanto omite considerar diversas cuestiones que ameritan el cambio de criterio, tal como se expondrá.

Asimismo, es fundamental señalar, a todo evento, que la interpretación del derecho es de esencia dinámica y evolutiva, y no necesariamente uniforme, por lo que la flexibilidad en la aplicación de precedentes puede ser necesaria para reflejar la dinámica de una sociedad en constante cambio. Por caso, solo a modo de ejemplo, si se hubiera seguido sin más el criterio jurisprudencial de anterior vigencia sobre el estatus jurídico de la CABA bajo el argumento de economía procesal, la CSJN no hubiera cambiado su criterio como finalmente ocurrió. Este cambio significativo y de enorme impacto fue debido a la combinación entre independencia judicial para interpretar la ley, y la irrenunciable defensa de la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires prevista en la Constitución Nacional.¹

Además, resulta prudente recordar que la CSJN ha afirmado que la interpretación judicial debe estar guiada por la conciencia del magistrado, permitiendo apartarse de precedentes si estos violan sus propias convicciones (Fallos: 131:105). Y, si bien no se me escapa que ello puede causar incertidumbre y afectar negativamente la confianza del público en el sistema judicial, lo cierto es que ello no se construye únicamente sobre

¹ CSJ 2084/2017 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Córdoba, provincia de s/ ejecución fiscal”.

la previsibilidad, sino también sobre la percepción de justicia y equidad. Si los precedentes están desactualizados o son injustos, seguirlos ciegamente puede minar la confianza en el sistema judicial.

Por tal razón, la capacidad de los jueces para apartarnos de los precedentes cuando sea necesario, lejos de generar incertidumbre, propone fortalecer la percepción de un sistema judicial justo y adaptable.

En resumen, si bien el seguimiento de precedentes es importante para la coherencia y la estabilidad del sistema judicial, también es crucial que las autoridades constituidas de la CABA mantengamos la capacidad de evaluar críticamente todo argumento que restrinja la interpretación que cabe dar –como en el caso-, a la autonomía local en materia tributaria, y de apartarnos de ellos cuando la justicia y la evolución del derecho así lo requieran.

3.2. Expuesto lo anterior, y tal como ya lo expresé en el marco del expediente: “GCBA CONTRA VIA BARILOCHE SOCIEDAD ANONIMA SOBRE EJECUCION FISCAL - RADICACION DE VEHICULOS”, Número: 150874/2021-0, resolución del 16/05/2023, resulta útil recordar que, de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la CN-, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75) (Fallos: 304:1186; 312:1437; 329:976; 332:66, entre muchos otros).

Ello implica, en palabras de la CSJN, que las provincias pueden dictar las leyes y estatutos que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las prohibiciones enumeradas en el art. 126 de la CN, y la razonabilidad, que es requisito de todo acto legítimo (Fallos: 7:373; 320:89, 619; 322:2331; 338:1110).

En lo que a la Ciudad de Buenos Aires refiere, ésta ejerce de manera autónoma todo el poder no conferido por la CN al Gobierno Federal (art. 129 de la CN y art. 1° CCABA) integrando -por tanto-, de modo directo el sistema federal argentino, conjuntamente con los restantes sujetos políticos que lo componen (Fallos 342:533) y, en lo que aquí interesa, dicta regularmente su Código Fiscal y la ley tarifaria aplicable a su jurisdicción.

De este modo, conforme el modelo adoptado por la CN, la competencia asignada al Gobierno federal lo es de forma excluyente (arts. 75, inc. 12, y 123, entre otros), concurrente (art. 75, inc. 18) o cooperativa (art. 41 en materia ambiental, art. 75,

inc. 2, en materia de coparticipación, entre otros ejemplos).

En tales condiciones, es lógico concluir que, los actos de una legislatura local -para el caso, las normas tributarias aludidas-no pueden ser invalidados sino en aquellos casos en que la CN concede al Congreso Nacional en términos expresos un exclusivo y excluyente poder; o en los que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias; o cuando hay una manifiesta e insalvable incompatibilidad entre la norma provincial y la del Congreso, en cuyo caso debe prevalecer esta última en virtud del principio de supremacía nacional consagrado en el art. 31 de la CN (Fallos: 3:131; 302:1181; 320:619; 322:2331, entre muchos otros).

3.3. Ahora bien, en lo que aquí interesa, la CSJN viene sosteniendo reiteradamente que la prescripción –tanto lo que hace a su plazo como el modo de computarlo- no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al Congreso Nacional por el art. 75, inciso 12 de la CN, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía (Fallos 326:3899, 332:616; 332:2108; 332:2250, 173: 2 8 9; 175:300; 176:115; 180:96; 183:143; 195:66; 200:444; 203:274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 235:571; 268:544; 269:373; 276:401; 282:20; 284:319 y 458; 285:2D9; 293:427; 304:163; 316:2182 y 342:1903, entre otros).

En virtud de ello, la parte actora sostiene que no corresponde aplicar al caso las normas locales. No obstante, como lo adelanté y en línea con lo expuesto por el GCBA al contestar sus agravios, ello debe ser rechazado, en tanto la cuestión debe ser revisada.

En efecto, cabe indicar que no desconozco que es criterio de la CSJN que carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, ya que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la CN (Fallos 345:1387; 344:3431; 344:3156; 342:2344; 342:584; 332:616; 330:704, entre muchos otros).

Por ello, se ha dicho que: “el esquema del razonamiento judicial debe, a los efectos de arribar a una solución válida, controlar la solución deductiva y para ello es necesario “mirar para atrás”: ...hacia los precedentes judiciales que establecieron

reglas jurídicas para casos con elementos de hechos similares. Las partes obraron con base en la creencia de que esa regla iba a ser mantenida porque la ley se aplica en base a la previsibilidad e igualdad. Por esta razón, quien quiera apartarse de un precedente asume la carga de la argumentación justificatoria del cambio.”²

Asimismo, y como se expuso, “la facultad de interpretación de los jueces y tribunales inferiores no tiene más limitaciones que las que resultan de su propia conciencia de magistrado y en tal concepto pueden y deben poner en ejercicio todas sus aptitudes y medios de investigación legal, científica o de otro orden para interpretar la ley, si la jurisprudencia violenta sus propias convicciones” (Fallos: 131:105).

Desde tal perspectiva, conforme el principio de autonomía local establecido en el art. 129 de la CN, el preámbulo de la Constitución local y, considerando el expreso mandato previsto en su art. 6 ya mencionado, debo extremar los esfuerzos para lograr una interpretación que mejor resguarde tal principio constitucional.

Si bien la defensa de la parte actora se remite a lo dispuesto en el Código Civil, no puedo dejar de mencionar a los fines de realizar un adecuado examen de la cuestión que la ley nacional n° 26.994 aprobó el CCyCN y dispuso en el art. 2.532 “...En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”. Dicha modificación legislativa, como lo sostuvo el propio TSJ en el fallo “Fornaguera”, “ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción –independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal” (ver voto del Dr. Casas).

Ahora bien, con posterioridad a ello, como bien lo señala la parte, la CSJN ha mantenido su criterio interpretativo que cabe dar en materia de prescripción tributaria en algunas sentencias dictadas con posterioridad a la modificación del CCyCN (Fallos: 342:1903, 343:1218, 346:103; 346:218; 347:379). Sin embargo, en aquellas, y de momento, no se ha expedido sobre el impacto que tal modificación legislativa provoca desde su entrada en vigencia respecto de su doctrina –en tanto consideró que a los períodos en discusión no le resultaba aplicable dicho cambio, como tampoco se ha

² Lorenzetti, Ricardo Luis, Teoría de la Decisión Judicial. Fundamentos de Derecho, Ed. Rubinzal Culzoni, 2008, CABA, p.186 y 187.

expedido sobre otros argumentos tales como, la ausencia de la uniformidad normativa que viene sosteniendo.

Luego, el TSJ por razones de economía procesal y para evitar someter a los litigantes a un dispendio jurisdiccional innecesario, dejando de lado la postura y plena convicción de sus integrantes³, se ha adherido a su doctrina.

No obstante, en tanto aun la CSJN no se ha expedido sobre la reforma legislativa únicamente porque entendió que dicho artículo no era el que regulaba la cuestión en el caso pero sin analizar el impacto de la reforma sobre su argumentación, se insiste en que aún existen elementos para contrastar su postura.

En efecto, sostener en el caso la interpretación de la CSJN anterior a la reforma legislativa -que constituye a esta altura un precedente sólo de autoridad basado únicamente en su función institucional de última intérprete de la CN - implica omitir considerar al menos tres cuestiones, que no han sido aún tratadas y que justifican que dicha interpretación sea al menos revisada.

Resulta por ello aquí trasladable la dificultad expuesta por Taruffo cuando refiere a los precedentes de autoridad y aquellos dictados por el tribunal que se ubica en el vértice de la pirámide judicial como custodio y contralor de la uniformidad y coherencia del derecho, al señalar que: “No puede excluirse, en efecto, la eventualidad de que de allí resulte una especie de cristalización generalizada, abstracta e inmóvil, y una interpretación burocrática y sustancialmente autoritaria del derecho, que impida su evolución. En tal caso, el vínculo con el precedente tendría un efecto involutivo y conservador, que impediría la necesaria adaptación del derecho frente al cambio de las condiciones sociales, económicas y políticas”⁴.

Tales afirmaciones resuenan ahora, en tanto estamos, como jueces/as y sociedad, entre una interpretación histórica de la CSJN en su máximo rol institucional, por un lado, y una norma emanada del Congreso de la Nación -depositario de la voluntad democrática y federal- por el otro, que se contrastan entre ellas y que más allá de las cuestiones que refieren a su aplicación temporal exigen, al menos, que se sopesen en forma conjunta para dilucidar las cuestiones a resolver.

³ Ver a modo de ejemplo Expte. n° TSJ 17154/2019-0 “Valot SA c/ AGIP - DGR s/ impugnación actos administrativos s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 15/03/2023

⁴ 3 Michele Taruffo, en *Debatiendo con Taruffo*, co editado por Jordi Ferrer Beltrán y Carmen Vázquez, ed. Marcial Pons, Madrid, 2016, p. 430 en sus comentarios.

3.4. Expuesto lo anterior, tres son las razones que deben ser revisadas a la luz del marco jurídico existente a la fecha para resolver el caso.

En primer lugar, con la sanción del art. 2.532 en el CCyCN se derroca el argumento sostenido por la CSJN referido a la uniformidad normativa al preverse de manera expresa que los distintos regímenes normativos de cada jurisdicción puedan regular la prescripción liberatoria de los tributos.

Si bien no se me escapa que la delegación al Congreso de la Nación para el dictado de los Códigos Civil y Comercial procuró la uniformidad normativa y, específicamente, la CSJN entendió que la inclusión de la prescripción en dichos códigos respondió a la necesidad de uniformar el régimen de extinción de las acciones, cualquiera sea la naturaleza de la obligación (Fallos 326:3899 y 269:373), comparto la opinión de que no cabe proyectar sin más su texto a las instituciones regidas por el derecho público local (Fallos 342:1903, considerando 9 del voto en disidencia del Dr. Rosatti).

Es que, para decidir la cuestión, no cabe acudir de ninguna manera a las previsiones del Código Civil vigente respecto de los periodos cuestionados o bien incluso al CCyCN, en tanto que, lo inherente a la potestad tributaria, no constituye una materia delegada por las provincias ni, en lo que aquí interesa, retenida por el Gobierno nacional respecto de la Ciudad de Buenos Aires en los términos del art. 129 CN, tal como lo sostiene el GCBA en su responde de agravios (actuación N°1286145/2023, página 6), por lo que le corresponde solo a las legislaturas locales dictar las reglas relativas tanto al plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción, como la forma de su cómputo.

Ello así en tanto que, si bien se trata de establecer la extinción de las acciones respecto de acreedor-deudor, bajo el argumento de intentar tutelar de modo uniforme la extinción de una generalidad de acciones, se avanza sobre las potestades tributarias no delegadas ni reservadas al gobierno federal, al acotar el poder de regular y establecer cuándo poner fin a las obligaciones fiscales. Materia que, como se expuso, corresponde a cada jurisdicción local (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419 y 235:571, entre muchos otros).

Si bien no se desconoce que en ese aspecto la CSJN tiene dicho que ello no importa un cercenamiento del ámbito de competencia que las provincias se reservaron para sí, puesto que la regulación de derecho público local debe adecuarse a la CN y a las normas dictadas por el Congreso Nacional en uso de facultades que le son propias (Fallos

343:1218), lo cierto es que, la facultad de la Ciudad de Buenos Aires de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios no es tal, si éstas se ven restringidas o condicionadas por previsiones normativas propias del derecho privado, dictadas por el Congreso de la Nación y que además, pueden resultar ajenas a los objetivos y fines que las legislatura local estime necesarias en materia tributaria de indudable implantación territorial.

El impacto en la recaudación, producto de la previsión de plazos de prescripción diferentes a los estimados por la legislatura local, impactan de lleno en la potestad de planeamiento y recaudación tributaria y, con ello, al sostenimiento de las funciones básicas de la Ciudad de Buenos Aires. Al respecto, también le asiste razón al GCBA cuando sostiene que la autonomía es presupuestaria e implica el manejo no condicionado de sus ingresos, conforme lo cual una intromisión en la facultad local de establecer los plazos de prescripción de deudas tributarias redundaría inevitablemente en una alteración en la percepción de los tributos, y por ende, configura una clara afectación a la facultad presupuestaria local (actuación N°1286145/2023, pág. 7). En este sentido, el TSJ tiene dicho que: “debemos entender que organizaciones complejas como las gubernamentales atienden a procesos de toma de decisión y a necesidades operativas y de organización que, naturalmente, presentan un volumen y grado de dificultad de gestión que difiere notoriamente de un lugar del país a otro y de las relaciones entre los particulares; aspectos éstos que pueden ser valorados adecuadamente por los legisladores locales; quienes — con relación a aquellas materias no comprendidas en la delegación constitucional en el gobierno federal, v. gr. materia administrativa y tributaria— pueden establecer plazos de prescripción que se sujeten a pautas objetivas de razonabilidad, que no sean arbitrarios y que no constituyan una vía indirecta de afectación de los derechos de los habitantes” (TSJ, “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires”, expediente N° 2192, 17/11/2003, del voto de la jueza Ana María Conde).

Asimismo, “[e]n materia de tributos, la regulación de la prescripción no parece que pueda escindirse del sistema de recaudación tributaria, dado el tipo de obligaciones de que se trata, directamente implicadas en el sostenimiento básico del Estado, sus funciones y el cumplimiento de sus deberes” (del voto de la jueza Alicia Ruiz).

También así lo ha entendido la doctrina al señalar: “...tal como señalaba Alberdi, sin la posibilidad de formar y luego disponer del Tesoro es difícil predicar la

autonomía de una organización. Esto significa que cada nivel de gobierno, para poder ser genuinamente autónomo debe poder decidir de forma también autónoma sobre sus institutos recaudatorios (tributos, créditos públicos) y erogatorios (presupuesto). En una frase: no hay autonomía política sin autonomía financiera”⁵

Por otra parte, si bien la CSJN alude al criterio de uniformidad respecto de una generalidad de acciones -entre las que incluye a las obligaciones de naturaleza tributaria local- para sustentar su interpretación de que la prescripción es un instituto de fondo, omitió considerar que dicha uniformidad tampoco sucedía en los hechos ni respecto al órgano que dicta las disposiciones, ni respecto al contenido de dichas disposiciones.

En efecto, si el argumento de uniformidad de la CSJN se orientaba a que sea únicamente el Congreso Nacional el órgano que defina el modo y el plazo en que se extinguen las obligaciones, tenemos que el propio Congreso Nacional previó ahora a través del art. 2.532 del nuevo CCyCN que cada jurisdicción local regule la prescripción liberatoria en materia tributaria.

Ello desecha la uniformidad del órgano y desde luego no puede ser ignorado puesto que en definitiva no hace más que reflejar lo que ocurre en los hechos desde antes de la reforma del CCyCN. Concretamente, no se puede ignorar que 20 provincias y la Ciudad de Buenos Aires ya regulaban el cómputo del plazo de prescripción de una manera diferente a lo previsto en el Código Civil respecto de momento del inicio de las obligaciones⁶, por lo que la uniformidad a la que refería la CSJN se encontró antes bien, por fuera de lo dispuesto por el Congreso de la Nación⁷, en tanto ella surgía –y lo sigue haciendo- de la voluntad individual de cada jurisdicción local.

Asimismo, dicha voluntad de regular de un modo diferente lo inherente a la prescripción tributaria no pareciera deberse a una “desidia” para cobrar tardíamente los tributos o a un intento de “aprovechar su condición de personas jurídicas de carácter

⁵ Corti. Horacio G., Derecho Constitucional Presupuestario, ed. Abeledo Perrot, 2.001, p. 102.

⁶ Ver Pcia. de Buenos Aires (CF 2.011), Santa Fe (CF 2.014), Entre Ríos (CF 2.014), Corrientes (CF 2.000), Misiones (CF 2.014), Formosa (CF 2.010), Chaco (CF 2.012), Córdoba (CF 2.012), Jujuy (CF 2.014), Salta (CF 2.005), Tucumán (CF 2.010), Catamarca (CF 2.001), La Rioja (CF 2.014), San Juan (CF 2.015), San Luis (CF 2.005), Mendoza (CF 2.014), Río Negro (CF 1.993), Chubut (2.006), Santa Cruz (CF 2.012) Tierra del Fuego (1.998), CABA (CF 2.013).

⁷ En efecto, conforme surge de los CF de cada una de las provincias referidas anteriormente, se desprende que todas ellas, más la Ciudad de Buenos Aires, computan el plazo de prescripción desde el primero de enero del año siguiente al vencimiento de la obligación tributaria y no al vencimiento de la obligación como regulaba el CC.

público” (como señala el Procurador General en su dictamen en Fallos: 326:3899), sino a una decisión que mejor hace a la política tributaria y recaudatoria del régimen local, en tanto ello es así dispuesto por 20 provincias y la Ciudad de Buenos Aires e incluso – como se expondrá- por la ley nacional de procedimiento tributario. Por tanto, no cabe presumir que la voluntad de regir de un modo diferente el plazo para computar la prescripción en materia tributaria tiene por objeto validar una incapacidad de realizar las acciones pertinentes a término, sino por el contrario, la seguridad de que es cada jurisdicción local la que se encuentra en mejores condiciones de evaluar el modo de hacerlo y que dicha manera no es igual respecto de las demás obligaciones.

Y si, a todo evento, el argumento de la uniformidad de la CSJN refería a evitar que se regulen de una manera diferente la extinción de las obligaciones en general, ello omitió considerar que también el propio Congreso de la Nación sancionó regulaciones diferentes a lo dispuesto en el código de fondo y específicamente referido a las acciones tributarias. En efecto, a través de una ley especial, como es la Ley N°11.683, de procedimiento tributario se dispuso que el cómputo de la prescripción liberatoria comience a regir el primero de enero del año siguiente al vencimiento de la obligación⁸ (como lo regulaban la mayoría de las jurisdicciones locales antes referidas) y no al vencimiento de la obligación como disponía el Código Civil (conf. art. 3.956).

Asimismo, el Congreso también reguló un régimen especial de prescripción respecto de otras acciones ajenas a lo tributario, entre las que cabe nombrar a la acción de daños y perjuicios en materia de responsabilidad del Estado, a través de la Ley N°26.944 y la Ley N° 20.744 e incluso, ahora, a través del art. 2.532 del CCyCN al disponer que cada jurisdicción local regule la prescripción liberatoria en materia tributaria, lo que desecha, de plano, el argumento de la uniformidad de mi parte observado⁹.

De esta manera, se observa que el argumento de uniformidad sostenido en forma inveterada por la CSJN para excluir las disposiciones locales referidas al cómputo y plazo de la prescripción tributaria no es tal. Dicha uniformidad no tuvo ni tiene lugar en los hechos concretamente respecto del órgano Congreso Nacional ni tampoco

⁸ Ver arts. 56 y ss.

⁹ GCBA CONTRA VIA BARILOCHE SOCIEDAD ANONIMA SOBRE EJECUCION FISCAL - RADICACION DE VEHICULOS - 150874/2021-0.

respecto del contenido pretendido en lo referido al cómputo de los plazos y alcance de la prescripción, por lo que continuar avalando dicho fundamento implica cegarse a una situación de hecho existente incluso antes de la reforma del CCyCN, esto es, la existencia de 21 regulaciones locales sobre prescripción tributaria, realizadas en uso de facultades locales que constitucionalmente le corresponden.

Por ello, cuadra recordar que la propia CSJN viene sosteniendo que el gobierno de la Nación no puede impedir o estorbar a las provincias el ejercicio de aquellos poderes de gobierno que no han delegados o reservados, porque por esa vía podría llegarse a anularlos por completo (Fallos: 341:1148).

3.5. En segundo lugar y, de la mano de lo anterior, la actual sanción del art. 2.532 del CCyCN obliga a analizar con mayor cuidado uno de los argumentos expuestos por la CSJN referido a que si la prescripción es un instituto general del derecho, las legislaturas locales no se hallan habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo (Fallos: 342:1903).

En efecto, la concesión efectuada al Congreso Nacional en términos expresos respecto de un exclusivo y excluyente poder -por caso, el previsto en el art. 75 inc. 12 de la CN-, descarta de plano que las provincias -por haberlo delegado-, y la Ciudad de Buenos Aires -por haber sido retenida por la CN a la Nación-, ejerzan las facultades allí previstas de manera concurrente con la Nación.

Como ya fuera señalado, en el modelo adoptado por la CN la competencia asignada al Gobierno federal lo es de forma excluyente (arts. 75, inc. 12, y 123, entre otros), concurrente (art. 75, inc. 18) o cooperativa (art. 41 en materia ambiental, art. 75, inc. 2, en materia de coparticipación, entre otros ejemplos).

Al ser ello así, no es posible sostener, como lo hace la CSJN en Fallos: 342:1903 citado, que las legislaturas locales pueden dictar las leyes de fondo que se señalan en el referido art. 75 inc. 12 de la CN, en la medida que “no contradigan” las previstas por el Congreso Nacional, dado que las legislaturas locales no se hallan habilitadas para dictar leyes de esa naturaleza, ya sean compatibles o no lo sean.

En otras palabras, cuando de facultades excluyentes se trata, como resultan ser las previstas en el art. 75 inc. 12 de la CN, las legislaturas locales no pueden ejercerlas por haberlo así dispuesto el art. 126 de la CN. Por ende, no pueden, en lo que aquí interesa, dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después de que el

Congreso los haya sancionado.

En tales términos, encuentro que las expresas previsiones del art. 126 de la CN desplazan el razonamiento jurisprudencial de la CSJN que, si bien alude a la delegación en la Nación, sostiene que las provincias no pueden dictar normas “que las contradigan” (Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros) pues ello parece afirmar que, si las legislaturas locales dictaran leyes que no las contradigan, no habría objeción alguna.

Tal cuestión resulta relevante a la hora de interpretar la previsión del art. 2.532 del CCyCN por cuanto lo allí dispuesto no puede ser entendido en tales términos. Es decir, que la previsión legal para que las jurisdicciones locales establezcan plazos de prescripción en tributos no puede entenderse como una facultad de dictar normas locales en la medida de que “no se contradigan” con las dispuestas en el código de fondo, ya que como se expuso, si la cuestión fuera una materia delegada por las provincias o retenida por la Nación en el caso de la CABA, las jurisdicciones locales no podrían dictar entonces norma alguna.

De esta manera, concierne en exclusivo al Congreso de la Nación el dictado de los códigos de fondo y no cabe a las provincias ejercerlas (art. 75 inc. 12 y 126 de la CN), lo que incluye a la Ciudad de Buenos Aires arts. 129 CN y 1° CCABA.

En virtud de ello, la actual redacción del art. 2.532 del CCyCN no puede compatibilizarse con la interpretación sostenida por la CSJN aludida más arriba.

3.6. Por último, también unido a lo anterior, cabe descartar que la disposición del art. 2.532 del CCyCN sea interpretada como una decisión de “devolución” de atribuciones que el Congreso Nacional efectuó a favor de las legislaturas locales.

Es que, si como lo interpretó la CSJN, lo inherente a la prescripción de las acciones en materia tributaria ha sido materia delegada en la Nación, corresponde que estas sean ejercidas de manera exclusiva por el Congreso de la Nación porque así lo dispone el art. 75 inc. 22 de la CN. Por lo tanto, el Congreso no podría “devolverlas” ni le cabe a las provincias ejercerlas porque, como se viene señalando, así lo establece el art. 126 de la CN.

Y, por otra parte, sostener lo contrario tampoco iría en línea con la reiterada postura de la CSJN sobre la uniformidad regulatoria que el Congreso de la Nación tendría a su cargo. Sin embargo, no es esta la hermenéutica que corresponde hacer

de la norma contenida en el art. 2.532 citado.

De esta manera, dado que no cabe presumir la inconsecuencia en el legislador (Fallos 332:2307), dicha norma debe ser considerada como la voluntad del Congreso de la Nación de explicitar la interpretación deseada sobre la cuestión debatida cual es, desterrar cualquier otra interpretación sobre las facultades que le caben por mandato constitucional. Esto es, que el Congreso de la Nación tiene la competencia para determinar el alcance y contenido de la legislación civil y comercial, no lo inherente a materias que se relacionan con potestades no delegadas ni reservadas como lo es en el caso lo inherente a tributos y que, por lo antes expuesto, incluye las reglas de extinción de las acciones.

Sobre ello se ha dicho que: “el Congreso mantiene la interpretación que siempre ha tenido de a quién corresponde legislar la prescripción de los tributos locales, pero está vez de un modo expreso, eliminando así cualquier discusión al respecto (...) Esa interpretación proviene del órgano a quien la CN le acordó el ejercicio de la competencia cuyo alcance aquí se discute, el artículo 75 inc. 12 de la CN. De ahí que, por regla, debe ser respetada, so riesgo de incurrir en un inadmisibles avasallamiento de su atribución —cf. la doctrina de Fallos: 53:420, 434, in re ‘Cullen c/ Llerena’” (cons. 7 del voto del juez Luis Francisco Lozano en la causa “Fornaguera Sempe” ya citada).

3.7. En tales términos, la modificación legislativa efectuada por el Congreso de la Nación en el art. 2.532 en el CCyCN -sobre el cual aún no se expidió la CSJN-, modifica de modo relevante la interpretación que hasta el momento fue sostenida en forma invariable por la CSJN y justifica apartarse de su doctrina desde que viene a reafirmar que la cuestión tributaria, inclusive lo que hace a la extinción de sus obligaciones, no ha sido una materia delegada ni retenida por la Nación, conforme los arts. 126 y 129 de la CN y que, tal como se demostró, el argumento de la uniformidad regulativa no es tal, en tanto en los hechos existen casi tantas regulaciones como provincias y ni siquiera el Congreso de la Nación resguardó tal uniformidad.

Desde esa perspectiva, y tal como se expuso anteriormente, continúa sosteniendo la doctrina de la CSJN como precedente de autoridad frente a una situación fáctica que se continúa contraponiendo a ella, que afecta las competencias locales y su autonomía presupuestaria, que no es congruente con las CN y que el propio Congreso de la Nación decidió desterrar implica—más allá del respeto institucional que la CSJN

merece-, cegarse a la realidad tributaria de nuestro país.

En este marco, con la redacción del art. 2.532 del CCyCN- la doctrina de la CSJN solo implica una decisión contramayoritaria que no gozó ni goza de consenso en la comunidad, lo que se concluye a partir de relevar la regulación de cada régimen provincial y de la CABA en materia tributaria -incluso con anterioridad a la reforma legislativa- y que da cuenta de la voluntad de apartamiento de lo dispuesto en el código de fondo por razones que sin dudas responden al planeamiento de su potestad tributaria.

En definitiva, y en palabras del propio ministro Lorenzetti, no cabe olvidar que las decisiones de los jueces y, por sobre todo, las de la CSJN como último intérprete de la Constitución Nacional, constituyen un gran aporte en la democracia deliberativa, pero no la sustituyen¹⁰.

En virtud de lo expuesto, y toda vez que los agravios de la parte a actora para sostener la prescripción planteada en primera instancia se fundamentan en la aplicación de normas del Código Civil, corresponde rechazar el recurso de apelación.

4. Respecto del recurso del GCBA, tal como lo adelanté, corresponde hacerle lugar parcialmente.

En primer lugar, el GCBA se agravia por cuanto, la sentencia concluyó que la actividad desempeñada por Abril Med S.A calificada como “venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” -código 511900- no declarada se trataba de una actividad complementaria de su actividad principal calificada como “venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” -código 513310 y, producto de ello, de la alícuota del 3%.

Al respecto, encuentro le asiste razón en tanto que la actividad de compra al por mayor "en comisión" no declarada que la actora reconoce efectuar, en nada se ha acreditado que complementa la actividad declarada de "venta al por mayor".

En efecto, tal como lo señala el GCBA, Abril Med S.A. realizó dos actividades diversas, una de ellas la intermediación no declarada.

En ese esquema, por un lado, se aprecia que la falta de complementación encuentra su primer obstáculo en la naturaleza de la actividad en tanto

¹⁰ Lorenzetti, Ricardo Luis, ibídem, p. 419

la venta “en comisión” supone intermediación la cual, básicamente quiere decir que Abril Med SA. Simplemente facilitó las ventas en nombre del comitente, en este caso por cuenta y orden del laboratorio SANOFI PASTEUR S.A., recibiendo una comisión, lo que implica que no asumió ni la propiedad de los productos ni el riesgo de los

bienes. Por otro lado, se advierte que la sentencia, para determinar que la actividad no declarada era complementaria de la actividad principal solo tuvo en cuenta “la índole del producto en cuestión, considerando que se trata de un producto farmacéutico”, omitiendo con ello considerar si de acuerdo a la prueba producida, se trataba de actividades diferenciadas o complementarias entre sí.

Por tanto, toda vez que más allá de la índole de los productos, no viene debatido que Abril Med S.A. realizó en lo que a este caso respecta, actividad no declarada de venta mayorista “en comisión”, además de la venta mayorista de los productos farmacéuticos que la actora declaró como actividad principal, no cabe más que revocar la sentencia en tal aspecto, al no apreciarse de la prueba producida ante la primera instancia de qué manera la venta en comisión de vacunas complementaba la actividad de venta al por mayor de productos farmacéuticos. Antes bien, y como lo señala el GCBA, la sentencia refiere a la prueba pericial contable de la que pudo apreciarse que los importes de la actividad en comisión realizadas con Sanofi Pasteur S.A. en los años 2.011 a 2.014 fue de 8,21%, para el año 2.011, de 8,24%, para el año 2.012, de 7,04% para el año 2.013 y de 3,68% para el año 2.014 , siendo tales operaciones escindibles de la actividad principal, en tanto no existió dificultad para diferenciar y discriminar los ingresos por dicha actividad, lo que confirmó en definitiva lo que la inspección oportunamente detectó, esto es, que la actora tributaba únicamente por la comisión (en tanto detraía las notas de crédito), es decir utilizaba una base imponible diferenciada, menor, en reconocimiento de que realizaba intermediación, pero no aplicaba la correspondiente alícuota (ver pericial contable obrante en actuación N°505948/2022).

Por lo expuesto, cabe hacer lugar al agravio del GCBA en lo que a la alícuota aplicada a la actividad no declarada respecta.

4.1. Asimismo, respecto a su agravio referido a que no resulta clara la parte dispositiva de la sentencia de primera instancia, conforme lo resuelto en el punto anterior, deviene inoficioso expedirse al respecto.

5. En tercer lugar, corresponde abordar el agravio del GCBA respecto al cálculo de la base imponible conforme el IVA.

Recordemos que la sentencia de primera instancia también hizo lugar a la pretensión de la parte actora por medio de la cual sostenía que la base imponible calculada en las declaraciones juradas por ella presentadas por el período 12/2009 al 12/2014 respecto de la actividad “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos”, resultaba ajustada a derecho en tanto incluía en el precio de compra el crédito fiscal del IVA que no podía trasladar en la venta de la mercadería, por la exención dispuesta en el art. 7, inc. f de la ley 23.349.

El GCBA se agravió porque lo resuelto no respeta las disposiciones del CF, en tanto, tal como señalan los arts. 172, 211 y 219 del CF (t.o 2.015) citados en la sentencia, el ISIB capta la capacidad contributiva dada por la diferencia entre el precio de compra y el de venta y no, la ganancia. De este modo, afirma que el IVA que abona la parte actora en la compra, es un costo que debe asumir y que pasa a formar parte de su crédito fiscal que luego restará de los débitos fiscales que acumule respecto a otras operaciones, aunque no específicamente con la venta de ese mismo producto que, como se expuso, se encuentra exento.

Señaló, además, que la actividad de venta mayorista de medicamentos ya fue beneficiada con una base imponible especial y, por ende, que debe ser interpretada en forma estricta so riesgo de vulnerar el principio de legalidad. Aduce que los precedentes “Gasparri” y “Transportes Vidal” de la CJN citados en la sentencia no son asimilables al supuesto de este caso y por tanto no pueden ser aplicados, en tanto el primero refiere a exenciones del IVA para promocionar las exportaciones y el segundo analiza supuestos de doble imposición respecto a actividades en distintas jurisdicciones.

Expuesto ello considero que corresponde hacer lugar a los agravios del GCBA puesto que de los textos de los artículos del CF citados no se contempla la posibilidad de que la parte actora pueda adicionar el IVA a la base imponible.

En efecto, tal como fuera expuesto, el art. 197 del CF (to 2015) dispone que el ISIB grava la actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido, es decir, que no grava la ganancia y el art. 211 dispone para calcular la base imponible para la comercialización mayorista de medicamentos para uso humano, la diferencia entre los

precios de compra y venta.

Por su parte, el art. 218 menciona que para la composición de la base imponible no pueden efectuarse otras detracciones que las expresamente enunciadas en el Código y el art. 219 excluye en forma expresa de la base imponible, en lo que aquí importa “*Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-...*”. Desde tal perspectiva cabe señalar que debe estarse a la literalidad de la norma cuando ella no presenta mayores dificultades y en lo que aquí interesa y sin perjuicio de las razones expuestas en la sentencia, no se advierte previsión normativa alguna que permita adicionar al precio de compra el IVA abonado por la parte actora, por el mero hecho de que ello no pueda ser recuperado en la venta, en tanto la norma es clara respecto a que la base imponible debe ser calculada por la diferencia entre los *precios de compra y de venta*, sin que ello incluya los impuestos que puedan conllevar.

Cabe recordar que en materia fiscal rige el principio de legalidad que como sostiene la CSJN, abarca tanto la creación de impuestos, tasas y contribuciones como las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir, el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones (Fallos: 329:1554; 343:86; 346:1015). Por tanto, más allá del impacto o costo que ello le genere a la parte actora, cabe hacer lugar al agravio del GCBA respecto a que lo sostenido en la sentencia vulnera el principio de reserva de ley que rige en el derecho tributario y por el cual la Administración no puede apartarse de los términos de la ley. De ello se deduce que todo ingreso producido en el ejercicio de la actividad es considerado ingreso bruto y debe integrar la base imponible del ISIB y que únicamente es deducible aquello que expresamente la norma quiso excluir de la base imponible.

Asimismo, cabe señalar que en el t.o del 2.023, el CF incorporó recién la posibilidad de adicionar el crédito fiscal originado por las compras de los productos exentos al precio de compra, a los fines del cálculo de la base imponible (ver art. 225), lo que abona la interpretación efectuada por la AGIP respecto de la diferencia entre precio y costo de compra (ver considerandos de la Res 75/AGIP/2018, p. 54/63 del adjunto en actuación n°1107955/2011 del 15/06/21) y lleva a concluir que dicha posibilidad, al momento de los hechos, no estaba contemplada.

En tales términos, resulta aplicable la doctrina de la CSJN por la cual sostiene que “Sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el

principio de la realidad económica, su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regula concretamente la realidad tributaria, en tanto una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o de legalidad, supondría paralelamente un serio menoscabo al de seguridad jurídica, e importaría prescindir de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria...” (Fallos 344:3156).

Por todo ello, el agravio del GCBA debe tener favorable acogida.

6. En virtud de todo lo expuesto, adhiero a lo dispuesto en el punto 10 del voto de la jueza Laura Perugini entorno a que en virtud del modo en que se resuelve, corresponde expedirse respecto a las demás defensas planteadas por la parte actora en su demanda, para lo cual adhiero y comparto lo señalado en los puntos 10.1 y 10.2 del voto de mi colega preopinante, cuyos argumentos doy aquí por reproducidos en honor a la brevedad.

7. Por todo ello, voto por rechazar el recurso interpuesto por la parte actora, hacer lugar parcialmente al recuso del GCBA y en consecuencia, revocar la sentencia de primera instancia en cuanto hizo lugar a la demanda de Abril Med y del Sr. Mariano Chapouille, correspondiendo hacer lugar parcialmente a su demanda solo en lo que respecta a la aplicación de la multa impuesta y rechazarla en lo restante, incluyendo las defensas referidas a la responsabilidad solidaria del Sr. Mariano Chapouille, en su carácter de presidente de la sociedad.

Asimismo, y en virtud de la forma en que se resuelve, toda vez que la parte actora es sustancialmente vencida, corresponderá imponer las costas del proceso y de esta instancia a su cargo (arts. 64, 65 y 251, del CCAyT).

8. Finalmente, toda vez que la imposición de costas fue modificada, corresponde dejar sin efecto la regulación de honorarios realizada y devolver las actuaciones a primera instancia para que efectúe una nueva regulación de honorarios, por lo que resulta inoficioso expedirse respecto de los recursos de apelación interpuestos contra la regulación de honorarios del letrado de la parte actora y del perito contador Eduardo Claudio Litvak.

A la cuestión planteada, el juez Lisandro Fastman dijo:

Adhiero en lo sustancial al voto de la jueza Laura Perugini.

En virtud de la votación que antecede, el tribunal **RESUELVE:** **1)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora de conformidad con lo dispuesto en el considerando **8** a **8.5.** y rechazar el planteo de inconstitucionalidad (considerando **10.2**); **2)** Hacer lugar parcialmente al recurso incoado por el GCBA de acuerdo a lo establecido en el considerando **9.1** y rechazarlo en lo restante; **3)** Revocar la sanción dispuesta en la Resolución N° 2269/DGR/2016; **4)** Imponer las costas de ambas instancias en el orden causado (cfr. arts. 64 y 251, del CCAyT); y, **5)** Dejar sin efecto la regulación de honorarios realizada y devolver las actuaciones a primera instancia para que efectúe una nueva regulación de honorarios.

Cúmplase con el registro (Res. CM N° 19/2019).

Notifíquese por Secretaría de forma electrónica a las partes y al MPF.

Oportunamente, devuélvase al juzgado de origen.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires