



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: "NATIONAL SHIPPING S.A." 2360-0239130/10

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0239130 año 2010, caratulado "NATIONAL SHIPPING S.A.".

Y RESULTANDO: A fojas 1174/1191, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 2406 de fecha 17 de junio de 2015, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "NATIONAL SHIPPING S.A." (C.U.I.T. 30-69799707-1), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los períodos fiscales 2008 (agosto a diciembre) y 2009 (enero a septiembre), por el ejercicio de las actividad de "Servicios de Transporte Fluvial de Cargas" (Código NAIIB 612100).

En su artículo 5° establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el Impuesto por los períodos citados, que ascienden a la suma de Pesos quinientos veinticinco mil setecientos setenta y cinco con veinte centavos (\$ 525.775,20), la que deberá abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias).

En el artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente para las posiciones 08 y 10/2008, 03, 04 y 06/2009, que ascienden a la suma de Pesos cuatrocientos diecinueve un mil quinientos noventa y uno con treinta (\$ 419.591,30).

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

Código.

Por el artículo 9º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidario e ilimitado con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, el Sr. Aldo Fabio Rodríguez en carácter de presidente del directorio social.

A fojas 1200/1236, el Sr. Aldo Fabio Rodríguez, por derecho propio y en carácter de presidente del Directorio de la Firma "NATIONAL SHIPPING S.A." con el patrocinio letrado del Dr. Walter Martín Balbiano, interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 1332 el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 1334 se deja constancia de la adjudicación de la Causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala 3ra.

A fojas 1348, una vez acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 1349/1358 obra agregado el escrito de réplica.

Finalmente, mediante providencia de fs. 1364, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 61/23 y Ac. Ext. Nº 102/22); en cuanto al ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante se tiene por agregada la documental acompañada y se rechaza la informativa ofrecida por resultar innecesaria para la resolución de la causa. Se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal t.o. 2011).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, y luego de describir los hechos sucedidos durante el procedimiento determinativo, la apelante solicita se declare la prescripción de las facultades del Fisco para determinar impuestos y aplicar sanciones, basándose en jurisprudencia de los más altos Tribunales de la Provincia y de la Nación, en el entendimiento de que son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan el instituto en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil.

Luego, plantea la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria endilgada, con cita del fallo "Rasso".

Continúa su recurso postulando la nulidad absoluta de la Disposición atacada por las siguientes razones: a) por haber sido emitida sin el dictamen del servicio jurídico, en violación de los principios de igualdad y debido proceso que imperan en el procedimiento administrativo; b) entiende vulnerados los principios de razonabilidad, verdad objetiva material y buena fe, al interpretar que el acto se basa en hechos no acreditados y desconoce los efectivamente probados.

En ese sentido, manifiesta que la Administración no puede ignorar los ajustes que previamente se admitieron como procedentes (liquidación notificada el 29/12/2010) a través de una comparación con la base imponible declarada por el contribuyente, tomando el mayor de los importes. Considera que la Autoridad de Aplicación se apartó de las normas fiscales aplicables, en cuanto las mismas autorizan la compensación de oficio (art. 93 del Código Fiscal). Describe que la reliquidación efectuada por ARBA es una obligación tributaria que no posee sustento normativo, dado que no puede el Fisco revertir los ajustes sin justificación alguna.

Por tales motivos, impugna -específicamente- el tratamiento otorgado por la fiscalización a las notas de débito ND A000100003161; ND 3241, 3244, 3250, 3378, 3385 y 3387; FC 0001-00004911. Por último también alega afectación al principio de legalidad e igualdad.

Respecto al ajuste de autos, se agravia de la grabavilidad de las notas de Débito. Así, respecto de aquellas identificadas como ND A00010003262, ND A00010003289, ND A00010003290, ND A00010003337, ND A00010003371, ND A00010003501 y ND A00010003502, afirma que no se configura el hecho imponible del impuesto, toda vez que son gastos que la firma paga a sus clientes, actuando en el marco de un contrato de mandato tácito, es decir, considera que son reintegros de gastos. Advierte que se encuentran en todos los casos respaldados por comprobantes cuyos importes coinciden con las notas de débito. Cita los Informes N°169/03 y 164/01.

Describe que los gastos en cuestión no corresponden al desarrollo de la actividad de la empresa que es la de transportar mercaderías o charteo de buques, sino que se encuentran exclusivamente vinculados con la obligación de sus clientes de pagar los gastos y expensas derivados de la carga, descarga y estiba de la mercadería que son prestados por terceras personas. Sostiene que los gastos son facturados a esta firma a pesar de que no se encuentran a su cargo, sino que -por imperio legal- están a cargo de su cliente. Por último, alega que la empresa no se dedica a vender combustible, ni a realizar actividades de pilotaje, practicaaje, etc, por lo que resulta inverosímil atribuirle a tan evidentes recuperos de gastos el carácter de ingresos de su actividad.

En cuanto a los importes denominados en el recurso como “ingresos directos” respecto de los períodos 08/2008 a 12/2008, sostiene que las diferencias en los pagos a cuenta que surgen de aquellos tomados por ARBA de la base de datos, obedecen a cuestiones de orden temporal. Asimismo, se queja de que la Inspección no ha indicado cuáles son los comprobantes de retenciones/percepciones que conforman la diferencia reclamada y que en algunos supuestos ha considerado computable un importe incluso inferior al que consta en la propia base de datos.

Ofrece prueba documental e informativa y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los planteos de los apelantes, aclara que ciertos agravios esgrimidos constituyen una reiteración de los formulados en la instancia previa, los cuales han sido analizados oportunamente, quedando demostrada su improcedencia.

Luego, altera el orden en que fueron introducidos los agravios y analiza la nulidad planteada. En cuanto a la falta de fundamento, señala que de la lectura de los considerandos surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo, explayados de tal manera que se concluye en la existencia de diferencias a favor del Fisco. Aclara que se expusieron las causas que dieron origen al ajuste, explayándose sobre la metodología aplicada para el cálculo y cuantificación de la base imponible, las alícuotas aplicables, etc. a fs. 1174 y ss.

Agrega que, conforme surge de fs. 1177, en virtud del descargo se dictó la medida para mejor proveer N°487/15 (fs. 1072/1076), por lo que mal pueden decir los apelantes que han sido vulnerados sus derechos constitucionales de defensa, igualdad, debido proceso, legalidad y búsqueda de la verdad objetiva. No obstante, indica que, si bien varios cuestionamientos fueron analizados, rectificándose el ajuste, se ratificaron aquellos relativos a los reintegros de gastos e ingresos directos, en virtud de que la firma no logró desvirtuar el ajuste.

En cuanto a la incorrecta valoración de la prueba documental, señala que la Agencia posee la facultad de decidir y evaluar sobre las medidas de prueba ofrecidas por el administrado en virtud de amplias facultades que goza el juez administrativo.

Respecto a la falta de dictamen jurídico previo, indica que de conformidad con el artículo 1 del Decreto Ley 7647/70, las normas de procedimiento administrativo serán de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas con regímenes especiales. Bajo tales premisas, recuerda que la Agencia sigue el procedimiento establecido en los artículos 112 y ss. del Código Fiscal, de regulación específica en la materia. Agrega que la Disposición en crisis se dictó en uso de las facultades

delegadas por Resolución Normativa 53/11, suscripta por el Director Ejecutivo de ARBA.

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

Pone de resalto que, en materia de prescripción, devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual e ingreso de gravamen.

Advierte que, en el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período más antiguo comenzó a correr el 1º de enero de 2010, pero habiéndose notificado la resolución de inicio del 29/10/14- en fecha 18/11/14 (fs. 973), es decir, ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período, operó la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días prevista en el último párrafo del artículo 161 del CF. Luego, con la notificación de la disposición apelada en fecha 22/06/2015 (fs. 1193) operó la suspensión del término prescriptivo, prolongándose hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

En cuanto a la prescripción de la acción para aplicar la sanción del período 2009, adelanta la improcedencia, en tanto el planteo trasluce un cuestionamiento de la autonomía del derecho tributario. Así, siendo de aplicación el artículo 159 del C.F., reproduce idénticos fundamentos que para la prescripción de la acción para reclamar el tributo.

En lo concerniente a los saldos a favor y la obligación de la Agencia de compensarlos de oficio, recuerda que se hará una vez que los mismos se encuentren firmes.

Luego, en punto a que la admisión de la liquidación realizada por la Agencia importaría la vulneración de los principios de legalidad e igualdad, transcribe lo expuesto a fs. 1185 del acto, donde se concluye que pueden compartirse o no las razones y fundamentos expuestos en la disposición en crisis, pero ello no violenta la legalidad ni la validez de la fiscalización.

Seguidamente, respecto a los reintegros de gastos, cita lo expuesto a fs. 1188 donde, analizada la medida para mejor proveer, se concluye que no existen constancias o desarrollo probatorio que autorice a apartarse de las conclusiones a las que arribó la fiscalización.

Abordando el agravio referido a los pagos a cuenta que los apelantes reseñan como “ingresos directos”, señala lo expuesto a fs. 1188, donde a raíz de la falta de presentación de la documentación respaldatoria de aquellos considerados por el contribuyente en sus presentaciones, se procedió a ratificar el ajuste.

Continúa afirmando que, al haberse concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal. Resalta que la figura de la omisión definida en el artículo citado describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Asimismo, indica que para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello concluye que, la aplicación de la multa resulta procedente, debido a que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima. En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por

deuda ajena.

Aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión. Por dicha razón se trae a los responsables al procedimiento juntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

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

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

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC Nº 2406/2015 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a los agravios impetrados.

1) Con relación a la prescripción invocada, los apelantes alegan que en el presente se deben aplicar los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, deviniendo inconstitucionales los artículos 159, 160 y 161 del Código Fiscal, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); y asumida por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

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

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque

reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y ctes.

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

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

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

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

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen ...En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico ... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...”* (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *“...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores - inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina*

de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)...”.

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

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

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza el cómputo del mismo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: “...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...” (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en “Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

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

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

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que *“la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable”* (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que *“la acción puede ser ejercida”* (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *“... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”. Citando a Planiol dice: “La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...”* (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose

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

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

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

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

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

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *“...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...”* de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con los períodos fiscales 2008 y 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. Comenzando por el período fiscal 2008 (período más antiguo), la declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2009 (Resolución Normativa N° 133/2008 y Resolución General C.A.C.M. N° 09/2008). Inicia así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2014. Sin embargo, según constancias de fs. 652/653 y 656/658, con fecha 28 y 29 de diciembre de 2010 se notificó al contribuyente y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*).

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

requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurrido 1 año y 6 meses de prescripción, el 29/12/2010 se suspende hasta el 29/12/2011, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2015. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 2406, de fecha 17 de junio de 2015, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada el día 22 de junio del mismo año, conforme surge de las constancias de fojas 1193/1194 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 14 de julio de 2015 (vide fs. 1200).

Debe recordarse que, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera, aún bajo la vigencia de aquel Código Civil, la situación expresamente prevista por el artículo 3980 (*“Cuando por razón de dificultades o imposibilidad de hecho, se hubiere impedido temporalmente el ejercicio de una acción, los jueces están autorizados a liberar al acreedor, o al propietario, de las consecuencias de la prescripción cumplida durante el impedimento, si después de su cesación el acreedor o propietario hubiese hecho valer sus derechos en el término de tres meses...”*). Actualmente, el nuevo Código Civil y Comercial Unificado mantiene esta previsión en su artículo 2550 (*“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*).

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

Concluyo en consecuencia, que no puede prosperar el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2008 (y 2009 con mucha más razón, al ser posterior); lo que así declaro.

Disímil es la solución por adoptarse con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, donde por el período 2008, corresponde declarar prescriptas al 1° de enero de 2014, y en relación al período 2009 al 1° de enero de 2015, sin que se haya producido en tiempo útil causal alguna vigente de suspensión o interrupción prevista por el Código Fiscal; lo

que así también declaro.

En este contexto, entiendo inoficioso analizar la cuestión a la luz de la reciente jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (del 07/03/2023, “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”), donde interpreta que resultan aplicables en la especie las normas del Código Penal.

2) Seguidamente, corresponde abordar los diversos agravios de nulidad atacando a la Disposición recurrida.

Y el primero de ellos se encuentra sustentado en la ausencia de dictamen jurídico previo al acto determinativo.

Al respecto, ha tenido oportunidad de expedirse sobre el particular este Cuerpo en autos “Distribuidora Azopardo SRL”, Sentencia del 17 de noviembre de 2016, Registro N° 2330, Sala II, Voto de la Dra. Ceniceros *“...En efecto como enseña la doctrina, “La existencia de dicho dictamen no se encuentra prevista en el código de la materia como recaudo previo a cumplimentar por la administración fiscal para dictar sus decisiones(...) que aún en las actuaciones que se rigen por el procedimiento regulado por el Decreto-Ley 7647/70, cuando el órgano administrativo aplica adecuadamente el derecho positivo, la falta de asesoramiento jurídico previo no puede hacerlo pasible de nulidad, pues se estaría en un supuesto de declaración de nulidad por la nulidad misma (Hutchinson, “Procedimiento Administrativo de la Pcia. De Bs. As.’, ed. 1995, Pág.211)” (conf. T.F.A.B.A., en autos “BELGRANO SOC. COOP. LTDA. DE SEGUROS”, de fecha 21 de abril de 1991)...”*.

En similar sentido se ha expedido la Sala I de este Tribunal: *“...Que, por otro lado, ante el planteo de la carencia de dictamen legal previo, exigido por el art. 57 del DL 7647/70, ya en sendos pronunciamientos “Silvest S.A” y “Norpetrol S.A” del 8/7/2007 y 20/8/2009 respectivamente, he destacado que el Código Fiscal no estatuye la necesidad precedente de su dictado a la Resolución, y por lo tanto no es requisito indispensable para el pronunciamiento de los actos por él regulados. Así he sostenido que: “El art. 57 del Decreto Ley 7647/70 define al dictamen jurídico previo como un Acto de la Administración, anterior al acto administrativo final, que ilustra y asesora respecto de cuestiones que requieren conocimientos específicos, pero a pesar de que el Código Fiscal, en su art. 4° menciona al citado Decreto-Ley, éste es aplicable sólo en caso de vacío de la norma fiscal”. Por lo tanto, no encuentro mérito para que prospere el agravio por “falta de dictamen jurídico previo”. En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de Apelación, Sala I “Ficamar S.A.” del 14/12/01 Reg. 89...”* (del voto de la Cra. Blasco en autos “ITALO MANERA SA.”, Sentencia del 12 de julio de 2016, Registro N° 2011).

Que, por todo lo expuesto, haciendo propios los argumentos expresados, el agravio sobre el punto debe ser desestimado; lo que así declaro.

Sabido es que *“...Si no se ha invocado ni acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto...”* (S.C.B.A., Causa B 57565; Sentencia del 10/05/2017 en autos “Rodríguez, Roberto José c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso Administrativo”).

En cuanto a la supuesta ausencia de motivación en el acto impugnado, ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa “Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo”, sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, “Salas, Humberto”, resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, “Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”, Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. Por lo expuesto, la nulidad alegada por los presentantes no podrá prosperar, lo que así voto.

A similar conclusión se llega respecto del agravio referido a la nulidad de la disposición atacada referido a la apreciación de la prueba.

Al respecto, deseo subrayar que no puede obviarse la decisión administrativa de dictar la medida para mejor proveer (fs. 1072/1076), en virtud de la cual se tuvo por agregada a prueba documental y se rechazaron las prueba informativa y pericial contable ofrecidas por improcedentes.

El mismo juez administrativo relata en los considerandos del acto apelado (fs. 1177), primero cómo se realizó el ajuste originario, y luego, las rectificaciones producidas sobre el mismo a partir de la medida señalada.

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

De todo lo expuesto resulta que el planteo referenciado no es causa suficiente para declarar la nulidad, lo que así declaro.

3) En otro punto, y respecto a los planteos referidos a la violación de derechos consagrados por la Constitución Nacional esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

4) Que, en cuanto al fondo de la cuestión, entiendo oportuno referirme en primer término, al agravio vinculado a las rectificaciones realizadas durante la fiscalización, específicamente respecto de las notas de débito 3241, 3244, 3250, 3378, 3385 y 3387, señaladas por la apelante. En ese sentido, observo que la queja refiere a la motivación y/o justificación de las mismas, sin aclarar o describir concretamente cual fue el error o la arbitrariedad que se habría cometido.

Tal como se mencionara anteriormente, no se observan vicios que afecten la motivación del acto. Por el contrario, considero que si bien la apelante se opone al criterio sostenido por el Fisco, no ha logrado en esta instancia refutar la determinación establecida, ni encuentra su queja elementos ni apoyo suficiente que

avalen su posición.

Resulta de suma importancia recordar que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien quiera hacer valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo, lo que no ha hecho el contribuyente sobre el punto. En definitiva, corresponde concluir que el ajuste efectuado por el Fisco provincial resiste incólume el embate y debe ser confirmado en este punto, lo que así declaro.

No obstante lo expuesto, respecto a la FC 0001-00004911, cabe advertir que el contribuyente acompaña su copia con el recurso de apelación (fs. 1257), donde efectivamente, del cotejo con papeles de trabajo obrantes a fs. 1138/1139 se puede observar el error de transcripción cometido por la Autoridad de Aplicación, quien al momento de plasmar la mencionada factura, consideró un importe de u\$s 26.272,53 a un cambio de 3,795 (\$ 99.704,25), cuando la misma refería a un monto de u\$s 500 (\$1.897,50). Que por lo expuesto, el Fisco deberá reliquidar el ajuste corrigiendo los importes incorrectos, conforme la prueba acompañada a fs. 1257, lo que así finalmente se declara.

Continuando con los agravios introducidos, cabe resolver las discrepancias referidas a los importes considerados por la firma apelante como recupero de gastos, aludiendo al artículo 188 del Código Fiscal, respecto a las notas de débito ND A00010003262, ND A00010003289, ND A00010003290, ND A00010003337, ND A00010003371, ND A00010003501 y ND A00010003502.

Sobre este debate, tal como lo describí recientemente como vocal instructor en Sala I en autos "CARDA S.A." (Sentencia del 6 de abril de 2021, Registro 2291), este Cuerpo se ha expedido, advirtiendo respecto del alcance de las normas involucradas: *"...Cabe aclarar que el argumento fiscal para incluir en la base imponible del impuesto a los importes que la firma consideró como recupero de gastos, ha sido el hecho de que no ha acreditado que los haya efectuado en carácter de intermediaria, tal como lo requiere el Código Fiscal, que en su art. 188 dispone: "No integran la base imponible, los siguientes conceptos: c) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen". Sin embargo, no debemos olvidar que el hecho imponible del Impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad, tal como la práctica del comercio, la industria, profesión u oficio, etc., mientras que la base imponible está representada por los ingresos obtenidos de las mismas -por ventas realizadas, por las remuneraciones pactadas por los servicios prestados, por los intereses generados por los préstamos otorgados, etc.- (conforme artículos 182 y 187 del C.F.). Por ello, en este contexto, el criterio a seguir para dilucidar el tema consiste en analizar si las sumas en juego representan la retribución obtenida por el*

contribuyente en función del ejercicio de una actividad (onerosa) o, por el contrario se trató de la facturación del monto de un gasto incurrido y realizado por mandato expreso o acuerdo tácito con el tercero. Y, por supuesto, por idéntico importe que el del gasto incurrido. Va de suyo que no puede tratarse de un gasto o costo propio de su actividad. En consecuencia, se debe analizar cada caso en particular, porque la actuación en carácter de comisionista o intermediario implica, casi con seguridad, la realización de gastos por cuenta de terceros y el C.F. se ocupa de ello en particular despejando toda duda sobre la cuantificación de la base imponible, pero la verificación de la situación inversa, es decir no practicar la intermediación -actuar por cuenta propia- no inhibe la posibilidad de la existencia de un gasto pasible de ser recuperado o compartido con un tercero...” (Del voto del Cdor. Crespi en autos “CALZA CARLOS LUIS (SIDERAR S.A.)”, Sentencia del 7 de agosto de 2018, Reg. 2690 de la Sala II)...”.

Se impone mencionar entonces, que la tarea de determinar cuáles son los ingresos alcanzados por el tributo y en qué alcance conforman su base imponible, será esencialmente lograda a la luz de las normas aplicables, contenidas en el mencionado Código Fiscal. No debe olvidarse, a esta altura, que no tratamos aquí con un impuesto a la renta o a los beneficios o utilidades empresarias, sino a los ingresos. En dicho íter, se impone recordar la letra del artículo 187 del Código Fiscal, que establece: *“Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada... Se considera ingreso bruto el valor o monto total - en valores monetarios, en especie o en servicios, devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida...o, en general, el de las operaciones realizadas...”.*

Paralelamente, es claro el sentido de estrictez que rige el criterio legislativo en cuanto a los conceptos que han de poder ser detraídos de la base de cálculo del tributo, disponiendo el artículo 220: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”.*

Que, de las definiciones de hecho y base imponible contenidas en el plexo normativo referenciado, surge a priori que, no estando en debate que se encuentre vigente alguna exención objetiva o subjetiva, las opciones que pueden llevar a otorgar razón al planteo de la apelante pueden devenir de las no sujeciones o desgravaciones del artículo 186, de la exclusión de base imponible contemplada por el artículo 188, o por las deducciones del artículo 189 del Código Fiscal.

Al respecto, este Cuerpo se ha expedido diciendo: *“...Para el caso bajo análisis sabido es que, los aludidos “recupero de gastos”, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto de importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero... Cabe colegir, que lo que se discute en el caso no es una cuestión de derecho sino de “hecho y prueba”. La estrecha vinculación existente entre los gastos en que incurre y que pretende excluir de la base imponible y la actividad desarrollada por la firma, la deficiencia en la documentación aportada y ofrecida en esta instancia para acreditar el carácter de recupero de gastos de los conceptos cuestionados, no obstante haberse procedido a abrir la causa a prueba, me lleva a desconocerle a los mismos el carácter de tales...”* (Sala III, en autos "BREMEN MOTORS S.A.", Sentencia del 28/8/2017, Registro 3851).

De conformidad con lo expuesto, surge evidente que la Autoridad de Aplicación ha seguido los lineamientos arriba desarrollados. Así, analizando las actuaciones, vale destacar las conclusiones del informe final de auditoría (fs 924/940) donde se lee: *“1) En todas las notas de débito que National Shipping factura a sus clientes, se lee la leyenda “por recupero de gastos efectuados por vuestra cuenta y orden”. 2) El agente aduanero (MYRASA) le factura a NS, a vuestra cuenta y orden, pero de manera global, incluyendo gastos de diferentes buques, sin especificar cómo se conforman los gastos que luego National Shipping traslada a sus clientes en N.D. con la leyenda de reembolso de gastos efectuados a su cuenta y orden. Aunque luego se aportan comprobantes aduaneros de gastos facturados a MYRASA, efectuados para el buque que cita National Shipping en sus N.D. a clientes, gasto que, en algunos casos, se asemeja al facturado por National Shipping a sus clientes, en estos casos la fiscalización consideró que la operación se rige por las normas citadas anteriormente para considerar que es un gasto efectivamente efectuado por National Shipping a cuenta y orden de sus clientes, procediendo a la corrección correspondiente, de lo originalmente gravado. 3) Otros Agentes Aduaneros o proveedores de servicios aduaneros (Ghiorzi SRL, Rebagliatti SRL, Hidrovía SRL, Foreman Gold SRL, etc) directamente facturan el gasto efectuado a nombre de National Shipping -no apareciendo la leyenda por cuenta y orden, solo se factura el gasto a nombre de éste. En estos casos la fiscalización no considera que se esté ante un reembolso de gasto pretendido por el contribuyente, pues éste, se lo transfiere a un cliente sin quedar en claro que incurrió en gastos por cuenta y orden de terceros, pues de la lectura de tales comprobantes no queda formalmente constancia de tal situación, asimilándose más a un gasto propio de la actividad del contribuyente, que luego será facturado a sus clientes como un servicio prestado. 4) Asimismo, hay facturas de YPF a National Shipping, por combustible que luego N.S.*

a través de ND Nº 0001-0003113/3114 de fs. 360 y 364 y ND Nº 0001-00033147 de fs. 426 le factura a su cliente Petroil Petróleo como recupero de gastos. La fiscalización no considera que se esté ante un reembolso de gasto pretendido por el contribuyente. 5) Finalmente, aparecen “ordenes de refacturación” de National Shipping a su cliente YPF, los cuales se tratan de documentación interna del contribuyente sin el suficiente sustento para generar fuerza probatoria a la pretensión en cuestión.” (vide fs. 939)

Que a su vez, de las actuaciones surge que la Autoridad de Aplicación dicta una medida para mejor proveer, analizando la prueba aportada por la apelante. Mediante Acta de Requerimiento R-054 A Nº 010123848 (fs. 1081/1082) se le solicita a la firma de marras que ponga a disposición de la fiscalización documentación respaldatoria que permita acreditar la existencia de los reintegros, no aportando el apelante elemento probatorio alguno al finalizar los plazos concedidos. De la lectura del Informe Ampliatorio obrante a fs. 1166/1168 se explica que “...se mantienen los ajustes determinados sobre las notas de débito por recupero de gastos toda vez que el contribuyente no presentó documentación respaldatoria que permita ser considerada para esa finalidad, en virtud de no existir una liquidación de gastos efectuada por cuenta y orden del mandante, y utilizándose como medio documental la factura, los conceptos por los que se realiza la misma, deben ser detallados a fin de que resulte inequívoco que los importes facturados se corresponden con los gastos a los que se quiere imputar...”.

Que de acuerdo a lo transcripto, la Autoridad de Aplicación computó como recupero de gastos solo aquellas operaciones en las que se pudo comprobar que realmente se está frente a un gasto efectivamente soportado por National Shipping por cuenta y orden de sus clientes.

De este modo, habiendo analizado la prueba aportada, comparto las apreciaciones de la Agencia expuestas en el acto recurrido, respecto a las notas de débito agregadas e identificadas como Nº 3289 y Nº 3290 obrantes a fs. 515/524 y 525/533 del Alcance Nº 1 de fojas 682. Así, no obstante las afirmaciones de la parte quejosa en su libelo recursivo, se observa que no ha desplegado ninguna actividad probatoria nueva a fin de acreditar su postura, tratándose de una cuestión fundamentalmente de hecho y prueba.

En tal sentido, no puede obviarse que la apelante tuvo oportunidad de demostrar sus dichos, sin presentar documentación relevante durante la medida para mejor proveer dictada ni mediante el recurso en conteste. La búsqueda de la verdad material que debe regir como principio la labor de este Cuerpo, no puede implicar sanear omisiones o deficiencias cometidas, ni sustituir válidamente las cargas que las partes debieron cumplir en esta instancia.

Sin embargo, respecto de las ND N°3337, N°3371, N°3501 y N°3502, tal como se evidencia de la documental adunada a fs. 541/563, 569/573, 662/686 y 687 del citado Alcance, siguiendo idéntico criterio al aplicado por la Autoridad de Aplicación, estimo que se encuentran cumplimentados los requisitos exigidos para tomar para las ND computadas como reintegro de gastos. Ello, toda vez que se puede deducir que se trata de un gasto realizado por la firma apelante por cuenta y orden de sus clientes, con lo cual, corresponde ordenar a la Autoridad de Aplicación a que detraiga las mismas de la base imponible del impuesto; lo que así declaro.

Que en referencia al agravio planteado en subsidio, relativo a que, para el supuesto de considerarse gravados los ingresos tomados por la apelante como “recupero de gastos”, se encontrarían exentos por referirse a servicios prestados en el exterior y, consecuentemente, les correspondería el tratamiento establecido para las exportaciones de servicios, cabe adelantar su suerte adversa.

Tal como menciona la Representación Fiscal en su escrito de responde, mal pueden afirmar la parte apelante que dichos ingresos corresponden a la exportación de servicios cuando para documentar tal operatoria el artículo 8 de la RG 1415 AFIP establece su instrumentación mediante la “Factura de exportación” cuando de la documentación que da sustento al ajuste puede observarse que las facturas emitidas por la firma son de tipo “A”.

En virtud de las consideraciones expuestas, las alegaciones formuladas no pueden prosperar, lo que así declaro.

5) Respecto al planteo vinculado con las retenciones y percepciones sufridas por la firma para el período 08/2008 a 12/2008, la apelante indica que obedecen a un mero desfasaje temporal. Asimismo señala que la Autoridad de Aplicación no identificó cuáles eran las que faltaban verificar. Al respecto se observa que las inconsistencias surgen del análisis de la información extraída de la Base de Datos de la Agencia de Recaudación relacionada con los pagos a cuenta correspondientes a la firma que fueron informados por los Agentes de Recaudación.

Que en función del descargo presentado contra la resolución de inicio, con posterioridad al dictado de la medida para mejor proveer N° 487/15, mediante acta de requerimiento R-054 A N° 010123848 (fs. 1081/1082) se le solicitó a la empresa que ponga a disposición la documentación respaldatoria de las inconsistencias existentes con relación a los pagos a cuenta que motivaran el ajuste. En respuesta a esa solicitud, el contribuyente aporta nota en la que refiere a la imposibilidad de cumplir con el requerimiento respecto de la presentación de los comprobantes respaldatorios de los pagos a cuenta solicitando una prórroga (fs. 1098/1099). A fs.

1114/1115 se deja constancia de un nuevo pedido de prórroga.

Que en virtud de la falta de presentación de la documentación respaldatoria, se procedió a ratificar el ajuste practicado.

Lo expuesto ya bastaría para impugnar la suma declarada, siendo carga de la empresa presentar los comprobantes de pagos a cuenta sufridos, por encima de los montos declarados por los agentes. A ello debe sumarse, la poca documental acompañada en esta instancia, vinculada a un solo proveedor y respecto del período fiscal anterior al fiscalizado. Cabe remarcar que la apelante tuvo tiempo suficiente entre el comienzo de la fiscalización hasta la presentación del recurso, para recolectar los comprobantes respectivos, con lo cual lo alegado en torno a la dificultad temporal no resulta justificativo. A su vez, el punto pericial ofrecido no resulta conducente, toda vez que de los papeles de trabajo se aprecian cuáles han sido las retenciones y percepciones que no han sido computadas por la fiscalización. En orden a ello y siendo la labor desarrollada por la Agencia exhaustiva y razonable, corresponde confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro.

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

Ha sostenido este Cuerpo: *“...cabe recordar que ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia, una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva. Asimismo, se advierte que los Formularios de Ajuste impositivo R-222 en los cuales se exponen detalladamente la composición de los saldos, período a período, a favor de uno u otro actor, forman parte del acto administrativo (en igual sentido, Sala III en “SICOPRO-EICA (UTE).”, de fecha 02/02/07, entre otras) ...”* (Sala II, Voto del Dr. Ariel Lapine en autos “LA BRAGADENSE S.A.”, Sentencia del 4 de mayo de 2017, Registro 2433).

7) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado a quien asume la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de

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

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

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

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los

períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver fs. 36/45 y 534/536). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Aldo Fabio Rodríguez.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso

de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento como asimismo los descargos oportunamente presentados por el responsable solidario (ver Alcance de fs. 682 y fs. 973/1022), describiendo pormenorizadamente en primera persona, todo lo actuado por la firma tanto en los períodos de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, intentando defender su proceder, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A su vez, corresponde considerar los Estados Contables de la firma al 31.07.2009, agregados a fs. 313/329, rubricados por el Sr. Aldo Fabio Rodriguez en carácter de presidente y en cuyo contenido se describen pasivos tributarios, exponiendo en particular deudas en el impuesto/carácter de marras (ver fs. 321).

Asimismo, se evidencia la presentación de las DDJJ del impuesto por él suscriptas (Fojas 52/89 y 181/214).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Aldo Fabio Rodríguez.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y los años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1200/1237 por el Sr. Aldo Fabio Rodríguez, por derecho propio y en carácter de presidente del Directorio de la Firma “NATIONAL SHIPPING S.A.”, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2406 de fecha 17 de junio de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado respecto de los periodos objeto de autos. **3º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el punto 4)

Considerando III de la presente. **4º)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si –a partir de los agravios incoados por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 2406/15, se ajusta a derecho.

Así, en primer término debo señalar, con respecto al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas a los períodos fiscales 2008 (agosto a diciembre) y 2009 (enero a septiembre), que en virtud de los fundamentos expuestos en el voto del Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, remitiendo a los argumentos expresados en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, el punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional); lo que así declaro.

Por su parte, con respecto a la prescripción planteada contra la vigencia de las facultades sancionatorias del Fisco, vinculadas a idénticos períodos fiscales, debo destacar que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e 1.A.S. s/ contencioso administrativo — medida cautelar” (Sentencia del 07/03/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentan la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio de Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4º del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar*

sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

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

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

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

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

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual.

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

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

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

En este marco, corresponde analizar el período fiscal más reciente sancionado por el Fisco (en el caso, 2009), toda vez que, de concluir que las facultades sancionatorias pertinentes se encuentran prescriptas, con más razón lo estarían aquellas vinculadas al período fiscal más antiguo.

Así, teniendo en consideración que el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual determinativa para el período fiscal 2009 operó el 30 de junio de 2010 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009), el plazo bienal de prescripción, contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a partir del 1° de julio de dicho año y venció el 1° de julio de 2012, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

En virtud de lo expuesto, y advirtiendo idéntico vencimiento en relación con el período fiscal 2008 (aún más antiguo), deben considerarse prescriptas las facultades sancionatorias del Fisco vinculadas a los períodos fiscales objeto de autos; lo que

así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar que, a su vez, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor bajo los puntos **2** (nulidad), **3** (inconstitucionalidad), **4** (determinación y ajuste practicados) **5** (pagos a cuenta) y **6** (saldos a favor); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente (punto **7** del voto de la Instrucción), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Art.s; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante -intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad

que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

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

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Aldo Fabio Rodríguez, por derecho propio y en carácter de presidente del Directorio de la firma “NATIONAL SHIPPING S.A.”, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2406/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar las sanciones dispuestas en el acto apelado respecto de los periodos objeto de autos. **3)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de noventa (90) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado en los términos descriptos en el punto 4 del Considerando III del voto de la Instrucción. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al apelante para el pago del tributo reclamado. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada.

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1200/1237 por el Sr. Aldo Fabio Rodríguez, por derecho propio y en carácter de presidente del Directorio de la Firma “NATIONAL SHIPPING S.A.”, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2406 de fecha 17 de junio de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Declarar la prescripción de las acciones fiscales para aplicar la sanción dispuesta en el acto apelado respecto de los periodos objeto de autos. **3º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el punto 4) Considerando III de la presente. **4º)** Confirmar, en lo demás, la Disposición en crisis. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número:

Referencia: "NATIONAL SHIPPING S.A." 2360-0239130/10

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-19503971-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4722.