



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte nro 2360-421867/2012 -- "PDV MERCHANDISING S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-421867 año 2012, caratulado "**PDV MERCHANDISING S.A.**"

Y RESULTANDO: A fojas 1990/2008, el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEFSC N° 5712, de fecha 13 de noviembre de 2015, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "PDV MERCHANDISING S.A." (C.U.I.T. 30-60924760-2), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2009 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad de "Servicios Empresariales NCP" (Código NAIIB 749909).

En su artículo 6º, establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de Pesos doscientos cuarenta y siete mil doscientos ocho con cincuenta centavos (\$ 247.208,50), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, concordantes anteriores y modificatorias).

A su vez, por el artículo 7º, se establecen saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01 y 03/2009, que totalizan el importe de Pesos treinta mil ciento setenta y siete con sesenta centavos (\$ 30.177,60). Aplica, por su artículo 8º, una multa por Omisión equivalente al quince por ciento (15%) del monto del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61º primer párrafo del citado Código. Y por último,

en su artículo 9º, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, los Sres. Pierre Carlos Luis y Mariani Atilio Jose, en su carácter de miembros del directorio social.

A fojas 2010/2022 se presentan el Dr Juan Manuel Soria, en carácter de letrado apoderado de la firma "PDV MERCHANDISING S.A.", y los Sres Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional, personería unificada en cabeza de "PDV MERCHANDISING S.A" (vide fs. 2067), e interponen recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 2074, se informa la interposición del caso concreto ante la Comisión Arbitral por parte de la firma de marras, en los términos del artículo 24 inc b) del Convenio Multilateral.

A fojas 2075 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 2081 se informa que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fojas 2084, se otorga traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 2085/2092 obra el respectivo escrito de réplica.

A fojas 2097/2101 se informa que la Comisión Arbitral ha dictado la Resolución N° 17/2018 correspondiente a las presentes actuaciones.

A fojas 2103, la Representación Fiscal notifica la interposición del recurso ante la Comisión Plenaria, por parte de PDV MERCHANDISING S.A contra la Resolución N° 17/2018.

A foja 2105, atento encontrarse pendiente de tratamiento la acción presentada por la firma ante los Organismos del Convenio Multilateral, se suspende el trámite del proceso hasta tanto concluya dicho procedimiento.

A fojas 2107/2109 se informa que la Comisión Plenaria ha dictado la Resolución N° 6/2019 correspondiente a las presentes actuaciones y que la misma ha adquirido firmeza.

Finalmente, a fs 2115 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal, en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la

6ta Nominación y el Dr Luis Alejandro Mennucci en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 14/24). Asimismo se provee la prueba ofrecida y se resuelve tener presente la documental aportada, rechazando por innecesarias la informativa y pericial contable ofrecidas, para la resolución de la causa. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte comienza su relato detallando la actividad que realiza PDV y la distribución de ingresos y gastos en el marco del Convenio Multilateral, que lleva a cabo dentro de la Provincia de Buenos Aires, utilizando un *“mecanismo presuntivo de imputación”*.

Se agravia de que el Acto *“se permite aplicar otros métodos de reconstrucción de la base imponible en relación a algunos clientes, sin justificativo alguno que permita entender la razón de tal proceder”*. Agrega que el *“informe pericial fue desestimado aduciendo que la firma del perito no se encontraba certificada por el colegio respectivo”*.

Luego de ello, expone la excepción de prescripción, destacando que *“las facultades de ARBA para determinar de oficio y aplicar sanciones por hechos imponibles e infracciones hipotéticamente acaecidas durante los períodos 2 a 12 del año 2009 se encuentran prescriptas...”*. Solicita la aplicación de la legislación de fondo, a partir de sostener, reproduciendo jurisprudencia de la CSJN, que *“en materia tributaria, la Provincia de Buenos Aires pueda discrecionalmente fijar plazos de prescripción distintos a los establecidos en el Código Civil ni tampoco prever las formas en que éstos deben computarse”*. Peticiona aplicación del fallo *“Fisco de la Provincia c Ullate Alicia Inés s /Ejecutivo – apelación recurso directo”* de la CSJN.

Destaca que *“en materia infraccional... no puede fijar plazos de prescripción distintos a los establecidos en el Código Penal ni prever las formas en que éstos deben computarse... el plazo de prescripción aplicable para imponer sanciones es de dos años (art. 62, inc 5 del CP)”*. En subsidio solicita se aplique art. 4027 del Código Civil.

Se queja de que el ajuste haya sido realizado sobre base presunta, a partir del *“arbitrario desconocimiento del informe pericial”*, solicitando la nulidad de la Disposición, *“en razón de que se sustenta en criterios discordantes y contradictorios y arriba..., a resultados manifiestamente alejados de la realidad”*.

Continúa el agravio sobre la *“ilegítima e incorrecta utilización de la base presunta”*, destacando que *“ARBA realizó un mero análisis superficial de documentación contable e impositiva de PDV, sobre las que formuló una serie de inferencias*

erróneas sobre una supuesta realidad fáctica”.

Menciona que tampoco resulta acertado acudir “a las respuestas de los clientes a las circularizaciones cursadas por la inspección...tales elementos no pueden ser admitidos como justificación del ajuste fiscal, en razón de que no se puede construir un ajuste fiscal sobre la base de lo informado por terceros sin sustento documental alguno”.

Afirma que como resultado del criterio de la base presunta utilizada por ARBA, esto es, “inferir de las retenciones declaradas por PDV el monto de la facturación total se llega a un número de \$ 10.221.171,02, cuando las ventas según el balance de la Empresa ascienden a \$ 5.934.335,67”.

Concluye el punto señalando que de conformidad con el “mecanismo presuntivo de imputación que pondera la ubicación de las bocas de expendio atendidas durante el año 2008” utilizado por PDV, “el 75% de las bocas de expendio se encuentra en la Ciudad de Buenos Aires, mientras que el 25% restante se localiza en la Provincia de Buenos Aires”.

Luego de ello rechaza la aplicación de la multa por improcedente, a partir de la ausencia de configuración del elemento objetivo y subjetivo del tipo sancionatorio. Cita jurisprudencia. Subsidiariamente señala que deviene aplicable al caso el instituto del error excusable, “atento tratarse el tema objeto de estas actuaciones de una cuestión obscura...”

Finalmente, plantea la “inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal que atribuyen responsabilidad solidaria a los directores”, específicamente de los “arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal”, resultando “a todas luces ilegítima por contrariar el mandato constitucional contemplado en los arts 31 y 75 inc 12 de la Constitución Nacional...” Menciona doctrina Filcrosa y fallo “Fisco de la Pcia de Bs As c/ Raso Francisco s/sucesión y otros. Apremio” de la SCBA

En subsidio argumenta la “falta de configuración de los presupuestos legales de responsabilidad solidaria” en atención a que los directores “no decidieron la forma de liquidar y contabilizar el tributo”.

Acompaña prueba documental y ofrece informativa y pericial contable. Hace reserva del Caso Federal.

II.- *Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, la improcedencia del planteo de nulidad opuesto, a partir de que “la determinación impositiva llevada a cabo... se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, enmarcada en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus*

instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del agente”.

Agrega que ARBA *“ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz,... considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”.* Cita jurisprudencia.

Por lo expuesto, considera que no reviste asidero el planteo de nulidad traído por el apelante.

Respecto al planteo de prescripción opuesto, adelanta 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). Las normas del derecho común solo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El derecho tributario se encuentra informado por principios específicos”*. Cita jurisprudencia.

En el particular, siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, entiende que el cómputo de la alegada prescripción respecto del 2009 comenzó el 1° de Enero de 2011, pero el mismo *“se encuentra suspendido desde la fecha de intimación de pago del tributo operada con la notificación de la Disposición Delegada de marras que contiene la intimación al pago, practicada el 29 de diciembre de 2015 (fs 2009), hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales ese Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia...”*.

Asimismo, y respecto al argumento de la parte para sostener la aplicación del Código Penal para la prescripción de la multa, remite a la posición efectuada recientemente, considerando que *“deviene impropio referir al término bienal de prescripción”*.

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

Ingresando a los agravios referidos al ajuste de fondo, aclara que *“contrariamente a lo que sostiene el apelante, la determinación se ha realizado sobre base cierta..., a partir de la documentación aportada por el mismo contribuyente, tal como lo expone el a quo a fs. 1997 vta y sigtes...”* remarcando que *“el fisco, al momento de determinar los ingresos del contribuyente, consideró los importes que él consignó en sus declaraciones juradas”*

Alega que las quejas vinculadas con los ajustes realizados sobre la atribución de ingresos y gastos a los efectos de establecer el coeficiente unificado aplicable del Convenio Multilateral, han sido sometidas *“a resolución de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, de conformidad por el artículo 24 inc b) y concordantes del mencionado Convenio, atento que el contribuyente ha interpuesto acción ante dicho organismo...”*

En lo que tiene que ver con la prueba pericial contable, menciona que el Fisco *“la admitió en su totalidad...debiendo ser presentado con firma certificada ante el respectivo Consejo Profesional de Ciencias Económicas”*. Reproduce el argumento del Juez Administrativo de fs 1997, adicionando que el mismo *“haciendo uso de las facultades que le son propias, ... art 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria, por el cual puede evaluar la pertinencia y conducencia de las pruebas propuestas, o sea, la idoneidad de las mismas respecto del hecho objeto de prueba, por una parte, y simultáneamente si ese hecho resulta pertinente y/o conducente”*. Transcribe jurisprudencia y art. 12 de la Ley 10.620.

En lo vinculado a la aplicación de la sanción impugnada, destaca que la firma *“incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados, en razón de lo cual deviene procedente la multa impuesta”*.

Asimismo, señala que no resulta necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, *“aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto del error excusable lo exima, es responsable”*.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que el instituto *“reconoce su fuente en la ley, y 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, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena”*.

Expone que *“la Ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables”*.

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

III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 5712 dictada por ARBA.

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

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia. Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, 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, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de la Sala I que integro (Registros n° 2117 del 29/12/2017; n° 2142 del 14/08/2018; n° 2145 del 13/09/2018; n° 2171 del 26/03/2019; n° 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de

inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...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 ... 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 ... 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 que sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

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

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

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

No debe soslayarse, complementando este criterio, lo que ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: “... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”. Citando a Planiol dice: “La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...” (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011). “... Según la máxima *actioni non natae non praescribitur* (la acción que no ha nacido no prescribe;...), el tiempo computable para la prescripción debe ser útil para el ejercicio de la acción, por lo que no puede reprocharse al acreedor no haber actuado en una época en la que todavía no podía hacerlo (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., “Derecho de las Obligaciones”, ed. Platense, 1972, t. II-2, p. 451) ... De ello se desprende que el principio general debe enunciarse expresando que la iniciación del curso de la prescripción se produce desde el momento en que el derecho estuvo amparado, con una pretensión demandable, de modo tal que hubiera permitido al titular hacer valer ese poder jurídico (conf. Spota, Alberto A., “Tratado de Derecho

Civil", Parte General, ed. Depalma, 1959, t. I, v. 3-8, p. 226)..." (en autos "Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro. Acción revocatoria", Sentencia del 18 de marzo de 2009). Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados "instantáneos" (Sellos/ Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina "Filcrosa"), los "anuales" (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1º 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 1º 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).

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, *"...los anticipos constituyen un obligación de cumplimiento independiente..."* (Fallos: 285:177). 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 concebirlas como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible"* (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

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

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio

Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos”, fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

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

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

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2010 (Art. 2 de la Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009). Comienza así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2015.

Sin embargo, según constancias de fs. 1522/1523, con fecha 29 de agosto de 2014 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*“...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción”*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018. Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el*

25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”.

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

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos poco mas de cuatro años y casi dos meses de prescripción, en el mes de agosto 2014 se suspende hasta el mes de agosto de 2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2016. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N° 5712, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada el día 29 de diciembre de 2015, conforme surge de la constancia de fs. 2009 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 18 de enero de 2016 (vide fs. 2010).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición del recurso bajo tratamiento genera la situación prevista en su artículo 2550 del nuevo Código Civil y Comercial Unificado: *“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*.

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

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2009, no puede prosperar; lo que así Voto.

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

157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales, es decir a partir del 1° de enero de 2010. Ello así, el plazo feneció al 1° de enero de 2015 sin que haya mediado previo acto de suspensión o interrupción.

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

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

2) Sentado ello, es momento de ingresar al planteo formulado referido a la nulidad del acto, fundado en que el ajuste se realizó sobre “base presunta” a partir de la falta de consideración de la prueba pericial contable aportada en la etapa anterior, anticipando que el mismo no puede prosperar por las siguientes razones.

Primeramente, estimo dable poner de resalto que la Administración ha abierto la causa a prueba en la etapa previa, mediante la Disposición N° 1283/15, rechazando la informativa (dado que la documentación ya obraba en las actuaciones), declarando admisible la pericial contable ofrecida por el contribuyente en su descargo (incluso se ha dictado una Medida para Mejor Proveer), teniendo por agregada la documental y otorgando razón suficiente para proceder del modo que ha conducido el procedimiento en materia probatoria.

Sostengo lo expuesto, al coincidir específicamente con el argumento vertido para considerar el informe contable presentado a fs. 1826/1831 por el Cr Eduardo Ángel Carrettoni como carente de absoluta validez, por motivo de la deficiencia que ostenta, esto es, la falta de certificación de la firma del experto por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas pertinente, siendo dicho Organismo de derecho público no estatal el encargado de regular y controlar que el profesional se encuentre con matrícula vigente, incumpliendo así lo dispuesto con el artículo 12 de la ley 10.620 denominada “EJERCICIO PROFESIONAL DE LOS GRADUADOS EN CIENCIAS ECONÓMICAS”.

Por otra parte, en cuanto a la queja vinculada con la base presunta, cabe mencionar que la determinación ha sido practicada sobre base cierta (fs 1991), advirtiendo que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que

hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En razón de lo expuesto, corresponde descartar la nulidad articulada, lo que así declaro.

3) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, y a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expone la Agencia a fs 1994 vta, son: “*1) Incorrecto cálculo del coeficiente de ingresos para el período 2009 en virtud de haber asignado erróneamente los ingresos correspondientes al período fiscal 2009; 2) Incorrecto cálculo del coeficiente de gastos para el período 2009 por errónea aplicación de los criterios de computabilidad de los mismos y 3) Cómputo en exceso de retenciones correspondientes al período fiscal 2009*”.

Siendo así, con la finalidad antedicha, es de advertir que los agravios vertidos giran exclusivamente, en torno a la improcedencia fiscal respecto: **A.-** Coeficiente Unificado. Asignación y Distribución de ingresos y gastos en el CM. **B.-** Responsabilidad solidaria atribuida. En el orden mencionado, procederé a su tratamiento.

A.- En lo que tiene que ver con el punto, corresponde destacar que la queja manifestada por la accionante en relación al criterio fiscal empleado a efectos de proceder a la distribución de la base imponible en el marco de las normas del Convenio Multilateral, por la actividad de prestación de servicios de trade marketing a determinadas empresas (logística y mantenimiento de POP, encuentros en puntos de venta, ampling, auditorias de promociones, etc), ha sido planteada en forma simultánea ante los Organismos Interjurisdiccionales, cuya acción ha sido resuelta, en primer término por la Comisión Arbitral mediante la Resolución nº 17/2018 (obrante a fs. 2098/2101), siendo ratificada por la Comisión Plenaria mediante la Resolución Nº 6/2019 (obrante fs. 2108/2109) la cual se encuentra firme, siendo oportuno recordar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM establece que “Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto”.

Así, en este contexto, teniendo en cuenta que dicho Organismo ha zanjado la disputa en los términos vertidos en las citadas Resoluciones, no cabe sino tener que rechazar la postura adoptada por la firma, ratificando el ajuste en cuanto al criterio

de distribución de ingresos provenientes de la actividad de prestación de servicios que PDV MERCHANDISING S.A. brinda a sus clientes en el área metropolitana de Buenos Aires.

Al respecto, se observa que la disputa entre las partes, coincidiendo con el criterio de atribución (lugar de prestación de servicios), se encontraba en determinar el lugar *“donde se prestaron los servicios que brinda PDV... a cada uno de sus clientes, así como el método para valorizar los mismos”* teniendo presente que *“ambas partes utilizaron métodos presuntivos para asignarlos”*.

A su turno, el Órgano Interjurisdiccional resolvió ratificar el ajuste, a partir de considerar los siguientes términos: *“...Que ambas partes coinciden en que el criterio de atribución de ingresos se corresponde con el lugar de prestación de los servicios. La divergencia está dada en determinar, precisamente, cual es el lugar donde se prestaron los servicios que brinda PDV Merchandising S.A. a cada uno de sus clientes, así como el método para valorizar los mismos, téngase presente que ambas partes utilizaron métodos presuntivos para asignarlos. Que surge de las actuaciones que el fisco provincial llevó a cabo una serie de diligencias para definir el lugar donde se encuentran las bocas de expendio en la provincia de Buenos Aires, recurriendo a distintos indicios de actividad en dicha jurisdicción, ponderando presupuestos, montos de venta del registro de IVA y las respuestas brindadas por clientes de PDV Merchandising S.A. en las que informan cuáles son los servicios brindados por la accionante en diferentes sucursales, detallando cada una de sus bocas de expendio y dirección. Que, consecuente con ello, no surge de las actuaciones que el fisco provincial haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia, observándose que la firma realiza distintas consideraciones al respecto sin aportar en esta instancia documentación respaldatoria que desacredite lo hecho por la provincia de Buenos Aires. Los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho, en varias ocasiones, que no pueden juzgar o cuestionar la facultad que tienen las jurisdicciones de efectuar determinaciones sobre la base de presunciones o de oficio, ya que las mismas emergen de las atribuciones que le confiere el propio Código Fiscal...”*.

En síntesis, a la luz de lo transcrito, puede decirse que el caso concreto resuelto en el ámbito interjurisdiccional, implicó aceptar la postura fiscal en cuanto a la distribución de ingresos para el cálculo del respectivo coeficiente. Cabe agregar que el coeficiente de gastos ajustado por el Fisco no ha sido materia de agravios ni ante la Comisión Arbitral ni en la presente instancia, confirmándose en consecuencia el ajustado por la Administración.

Ahora bien, entiendo pertinente aclarar ciertas cuestiones acerca de la

determinación sobre base presunta.

En primer lugar, corresponde reiterar, conforme fuera mencionado al momento de responder la petición de nulidad, que contrariamente a lo que la parte sostiene, y de acuerdo a lo que se desprende de los Considerandos del Acto (fs. 1991), la verificación impositiva ha sido practicada sobre base cierta -y no sobre base presunta, a partir de haber obtenido la Administración la información de “*Declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos fiscalizados (fs. 76/131); Libro IVA VENTAS (fs. 330/351); Copia de Estados Contables cerrados al 31/12/2009 (fs. 48/64); Copia de los comprobantes respaldatorios de Retenciones y Percepciones declaradas en el período fiscalizado (fs. 416/439)*” entre otra documentación agregada.

Más allá de lo manifestado recientemente, es del caso destacar, que de conformidad con reiterada doctrina de este Tribunal, no existe una tajante distinción entre los procedimientos de determinación de oficio sobre base cierta o presunta. Así, se ha establecido que “...*El distingo entre determinación sobre base cierta y determinación sobre base presunta no es tan marcada como aparentemente resulta del texto legal. En efecto, una determinación sobre base cierta, esto es sobre la base del conocimiento directo de los hechos que constituyen el hecho imponible y permiten determinar su atribución subjetiva, su valoración cuantitativa y sus caracteres temporales y espaciales no excluye la posibilidad de que algunos de estos elementos componentes sea comprobado mediante presunciones tanto legales como del intérprete. En el orden provincial y tomando como prototipo el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, no hay diferencia alguna entre las dos formas mencionadas en orden al procedimiento, y si sólo respecto de la preponderancia de los elementos ciertos o presuntivos de la determinación...*” (Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario”. Tomo 1, página 402).

Que así las cosas, si bien cabe admitir que en materia de determinación de oficio debe primar la obtención de la cuantía de la obligación tributaria sobre bases ciertas, no es menos cierto que el plexo fiscal provincial otorga a la Autoridad Fiscal facultades para descartar y apartarse total o parcialmente de la documentación e información suministrada por el mismo contribuyente, indagando e investigando sobre otros elementos de juicio que permitan inferir un desvío en la tributación que derive en la consecuente omisión de impuestos para con el fisco provincial.

En suma, vale remarcar que la elección del método no es pasible de reproche, en tanto uno como otro (o su aplicación mixta, como en este caso) se encuentran previstos en la ley. Frente a ello, solo cabe evaluar la razonabilidad de la aplicación de aquel que fuera escogido.

En estos términos, puedo afirmar que los elementos tomados por la Autoridad de Aplicación fueron pormenorizadamente especificados en la letra de la Resolución en crisis (fs 1991).

B.- Finalmente, corresponde adoptar una decisión sobre la viabilidad de hacer efectiva la pretensión fiscal, en relación al pago del gravamen e intereses respecto de las personas humanas a que se refiere el artículo 9° de la Disposición en crisis, los cuales se presentan planteando, por un lado, la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal por contrariar los artículos 31 y 75 inc 12 de la Constitución Nacional y, por otro, la *“falta de configuración de los presupuestos legales de responsabilidad solidaria”*.

Sobre el particular, 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 en sus respectivas calidades de Presidente y Vicepresidente (vide Estatutos y Acta de Directorio N° 59 de la S.A. de fojas 19/44) durante el período determinado en autos, no ha sido discutida por la apelante. Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani en sus cargos de Presidente y Vicepresidente respectivamente, como únicos administradores de la empresa.

Sin embargo, a la luz de los planteos de inconstitucionalidad, advierto que recientemente la Suprema Corte de Justicia a Suprema tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad trazado hace mas de 25 años en el Código Fiscal(En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021, entre otros, y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. C/ Insaurrealde, Miguel Eugenio s/Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” 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 el descargo oportunamente presentado, ratificados en su contenido por los Sres. Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani, alegando en consecuencia con total conocimiento de causa la forma de tributar (en defecto) y la interpretación de las normas aplicables, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

A su vez, sobre el Sr. Mariani, corresponde considerar su rúbrica en las declaraciones juradas presentadas por la empresa en el impuesto de marras por el período determinado (vide fs. 76/132). Y sobre el Sr. Pierre, su rúbrica sobre el balance cerrado al 31.12.2009 (fs. 48/64), en cuyo contenido se describen pasivos tributarios, exponiendo en particular deudas en el impuesto de marras (vide fs. 57).

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.

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 más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 62 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por último, en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado por el Dr Juan Manuel Soria, en carácter de letrado apoderado de la firma “PDV MERCHANDISING S.A.”, y los Sres Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional (vide fs. 2067), contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5712, de fecha 13 de noviembre de 2015. 2º) Declarar la prescripción de la multa aplicada en el artículo 8º de la citada Disposición y dejarla en consecuencia sin efecto. 3º) Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si —en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante— la Disposición Delegada SEFSC N° 5712, de fecha 13 de noviembre de 2015, dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar y frente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas al período fiscal 2009, debo señalar que en virtud de los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutivo, remitiendo a los argumentos plasmados 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, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

En punto a la multa por omisión aplicada en los términos del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal -T.O. 2011-, ccds. y modif.; en el período fiscal 2009, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y en armonía con dicho antecedente, confirmo que, asimismo, se verifica la prescripción

de las facultades del Fisco para establecer y exigir el pago de la misma.

Respecto al pedido de nulidad y a la metodología de la determinación de la base imponible expreso mi adhesión al rechazo de las quejas traídas, de conformidad a los fundamentos vertidos por la Instrucción, lo que así declaro.

En lo tocante a los agravios vinculados al coeficiente unificado de ingresos, la firma de marras ha incoado acción en los términos del art. 24 inc. B del Convenio Multilateral. La Comisión Arbitral emitió dictamen ratificando el ajuste fiscal a través de la Resolución N° 17/2018, siendo ratificado tal criterio por la Comisión Plenaria (la Resolución N° 6/2019). En consecuencia, el ajuste ha quedado confirmado y firme.

Resuelto lo que antecede, debo por último analizar los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad;

ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierte el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos 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 provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que “...*si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable*” (in re “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, 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, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado por el Dr. Juan Manuel Soria, como apoderado de “PDV MERCHANDISING S.A.”, y en calidad de patrocinante de los Sres. Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani, quienes comparecen por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5712, de fecha 13 de noviembre 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 la multa por omisión dispuesta en el artículo 8º del acto apelado. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 9º de la resolución impugnada. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición recurrida, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Luis Alejandro Mennucci: Adhiero al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado por el Dr. Juan Manuel Soria, como apoderado de “PDV

MERCHANDISING S.A.”, y en calidad de patrocinante de los Sres. Carlos Luis Pierre y Atilio José Mariani, quienes comparecen por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 5712, de fecha 13 de noviembre 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 la multa por omisión dispuesta en el artículo 8º del acto apelado. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a través del artículo 9º de la resolución impugnada. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición recurrida, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-421867/12 "PDV MERCHANDISING S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-33035647-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3545 .-