



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, 23 de julio de 2019.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0304144, año 2010, caratulado “**VENTATEL PRODUCCIONES Y PUBLICIDAD S.R.L.**”-----

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 759/766, por el Sr. Diego Oscar Rugiero, en su carácter de socio gerente de VENTATEL S.R.L., y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Rubén Amílcar Calvo, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 3893, dictada el 18 de noviembre de 2013, emanada del Departamento de Relatoría Area Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Por el acto citado, obrante a fs. 730/746, se determinan las obligaciones fiscales de **VENTATEL PRODUCCIONES Y PUBLICIDAD S.R.L.** (C.U.I.T. 30-70804466-7) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2007 (enero a diciembre) por el ejercicio de las actividades de “Servicios de publicidad” (NAIIB 743000), y “Venta al por menor no realizada en el establecimiento n.c.p.” (NAIIB 525900), estableciendo por su artículo 5°, diferencias reclamadas a favor del Fisco que ascienden a la suma de Pesos noventa y seis mil ochocientos diez con diez centavos (\$ 96,810,10), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, sus modificatorias y concordantes de años anteriores). Por artículo 6°, se establece un saldo a favor del contribuyente para la posición 01/2007, de Pesos setecientos veintidós con cuarenta centavos (\$ 722,40). Se aplica al contribuyente en el artículo 7°, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto de impuesto dejado de abonar por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 del Código Fiscal, y por artículo 10 se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada del Sr. Diego Oscar Rugiero, conforme lo previsto en los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo legal.-----

-----A fs. 803 se elevan las actuaciones a este Tribunal, adjudicándose la causa a la Vocalía de 5ta. Nominación, a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, actuando la Sala II que se integra con las Vocalías de 4ta. y 3ra. Nominación, a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerós y de la Cra. Estefanía Blasco, respectivamente.---

J.F. ANGEL C. ARBALLAL
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----A fs. 812 se da traslado del recurso a la Representación Fiscal, obrando su responde a fs. 813/817.-----

-----Que por Acuerdo Extraordinario N° 86/2017 de este Cuerpo, se readjudica la presente causa al Vocal de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, haciéndose saber a las partes a fs. 823 que conocerá la Sala I, la que atendiendo a la vacancia de las Vocalías de 2da. y 3ra. Nominación, se integra con los Vocales Dr. Carlos Ariel Lapine y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, a cargo de las vocalías de 5ta. y 6ta. respectivamente, en carácter de jueces subrogantes (art. 8° del Dto.-Ley 7603/70 y art. 2°, 2° párrafo, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal).-----

-----Por último, a fs. 831 se tiene por anexada la prueba documental acompañada y se rechazan la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias. Asimismo, en atención al estado del trámite, se llaman “autos para sentencia”, el que ha quedado consentido (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).-----

Y CONSIDERANDO: En primera instancia el apelante opone la excepción de prescripción de la acción fiscal para reclamar el impuesto, amparando su postura en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, con la consiguiente inaplicabilidad de las normas dictadas a su respecto por las jurisdicciones locales.-----

-----Agrega que no rige la legislación provincial- en el caso de autos el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires- sino la legislación de fondo nacional en materia de prescripción regulada en el Código Civil.-----

-----Cita copiosa jurisprudencia que avala sus dichos (entre otros, “FILCROSA S.A.”, “CASA CASMMA” y “COOPERATIVA PROVISION ALMACENEROS MINORISTAS DE PUNTA ALTA LTDA”).-----

-----Agrega que en tales condiciones, con arreglo a dicha jurisprudencia de los tribunales cimeros de la Nación y de la Provincia de Buenos Aires, los plazos de prescripción de los períodos reclamados en autos, enero a diciembre del 2007, empezaron a correr al vencimiento general para la declaración y pago de dichos períodos mensuales, es decir desde febrero del 2007 a enero del 2008



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

respectivamente, y los 5 años del plazo prescriptivo concluyeron en febrero del 2012 a enero del 2013, de lo que se sigue que a las fechas de la vista -y de la notificación – (16/5/2013 y 14/06/2013 respectivamente) el reclamo fiscal formulado en las presentes actuaciones se encontraba prescripto con antelación a dichas fechas. Hace notar que respecto del período fiscal más reciente – vencimiento 12/2007- el plazo de prescripción empezó a correr en enero del 2008 y concluyó en enero del 2013, en tanto que la vista se corrió en mayo del 2013 y su notificación se produjo en junio del 2013.-----

-----En otro punto plantea la prescripción de la acción penal fiscal infraccional para aplicar la multa.-----

-----Reseña que en materia penal debe regir el Código Penal y que el art. 62, inc. 5° de dicho plexo normativo establece que la acción penal se prescribirá a los 2 años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa.-----

-----Agrega que en tales condiciones los cargos infraccionales imputados se encuentran prescriptos.-----

-----Adentrándose en los agravios de fondo, el recurrente manifiesta que respecto de la base imponible diferencial, la liquidación efectuada por la empresa es correcta ya que se ajusta a una interpretación razonable del art. 198 del Código Fiscal, en sistema con la matriz técnica del gravamen y el principio de la realidad económica, que veda desbordes o excesos de la real y efectiva base imponible del tributo. -----

-----Declara que las caracterizaciones ensayadas por la resolución apelada respecto de “*las operaciones a través de internet*”, con base en la Resolución General N° 83/02 de la Comisión Arbitral son meramente descriptivas ya que ninguna alusión hacen a la situación particular de su representada en lo atinente a la modalidad de concertación de sus operaciones.-----

-----Considera que si alguna duda abrigaba el ente fiscal, la misma pudo ser aventada proveyendo la prueba informativa y pericial propuestas por su parte Sin embargo, renunció el juez administrativo al conocimiento de la verdad material, escudándose en un rigor excesivo y arbitrario.-----

-----En otro punto se agravia al sostener que el acto apelado incursiona en un aspecto decididamente difuso a fin de descalificar las operaciones concertadas



Dr. ÁNGEL C. CARBALLAL
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

por VENTATEL SRL con clientes de otras jurisdicciones, cual es la rotulada "familiaridad en el trato".-----

-----Arguye que ARBA sostiene que esa familiaridad se evidencia en "los mails" aportados por el contribuyente, de los cuales se desprende que la vinculación con los clientes reviste las características de continuidad y permanencia que ponen de manifiesto que la fiscalizada posee conocimiento de sus clientes; señalando que dicha "familiaridad en el trato" no es otra cosa que el vínculo forjado luego de muchos años de relación.-----

-----Reafirma sus argumentos señalando que Ventatel Producciones y Publicidad S.R.L cuenta con una página web en la cual describe minuciosamente los productos que elabora. Las visitas a dicha página son una de las principales fuentes de clientes, amén de disparar la mas variada gama de contactos.-----

-----En adición argumenta que su representada concertó sus operaciones con clientes de otras jurisdicciones valiéndose del correo electrónico, modalidad que se subsume, sin hesitaciones, en los contratos por correspondencia, tipo éste que la unanimidad de los autores califica como "contratos entre ausentes".-----

-----Transcribe numerosos párrafos de la contestación a la vista, argumentando que "se trata de una apreciación dogmática y carente de todo sustento".-----

-----En definitiva sostiene que su representada ha determinado correctamente el impuesto, asignando la base imponible a las jurisdicciones de los adquirentes cuando se trató de contrataciones entre ausentes, concertadas a través de correos electrónicos.-----

-----En otro punto también solicita se deje sin efecto la multa impuesta toda vez que no medió omisión de tributo y que no se reúnen los extremos de a) no ingreso del impuesto a la fecha del vencimiento y b) culpa del sujeto obligado al pago, ya que su representada liquidó y pagó correctamente el impuesto reclamado.-----

-----Ofrece prueba instrumental, informativa y solicita pericial contable.-----

-----Hace reserva del Caso Federal.-----

-----Por su parte, el Sr. Diego Rugiero, por su propio derecho, en atención a la responsabilidad solidaria endilgada en la Disposición Delegada, adhiere en



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

todos sus términos al recurso de apelación interpuesto y a la prueba allí ofrecida.-----

-----Arguye que la atribución de solidaridad efectuada reviste carácter subjetivo (sancionatorio), consecuentemente, la imputación de que se trata no opera a nivel endonormativo, sino sancionatorio. En virtud de ello es que en el sub examine no sólo no se verifica diferencia de impuesto en cabeza de la contribuyente sino tampoco la subjetividad culposa que exige la naturaleza de la responsabilidad endilgada. Sostiene que el art. 63 del Código Fiscal no puede aplicarse mecánicamente, sino que la administración fiscal debe probar acabadamente los fundamentos que concluyen en la atribución de responsabilidad. Y en tal sentido, resulta claro que ARBA no demostró ni fundamentó las razones que tornarían aplicable la responsabilidad solidaria en cuestión.-----

-----En tales condiciones, ratifica que la atribución de responsabilidad solidaria se encuentra desprovista de sustento fáctico y, consecuentemente, no puede tener andamiaje en el plano jurídico.-----

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento de los agravios incoados en el recurso, aclarando en primer lugar que el recurrente reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis. -----

-----Sentado lo expuesto, comienza dando tratamiento al planteo de prescripción opuesta, respecto de lo cual destaca en relación a la remisión al Código Civil, que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y, por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones. Agrega que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales previstas por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la

Jr. ANGEL C. ARBALLAL
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

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 sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal (t.o. 2011 y ccs. ants). El derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos.-----

-----Cita jurisprudencia avalando sus dichos.-----

-----Arguye que es indispensable indicar que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual.-----

-----Reitera que, siendo el tributo en análisis de período fiscal anual -coincidente con el año calendario-, el cómputo del plazo prescriptivo se inicia de conformidad con lo dispuesto por el art. 159 del Código Fiscal (T.O. 2011), el 1° de enero de 2009 para el período ajustado 2007; habiéndose notificado el acto determinativo en fecha 11 de diciembre de 2013 (fs. 747/749), se encuentra suspendido 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, de conformidad con lo establecido por el art. 116 inc. a) del mismo cuerpo legal.-----

-----Por dichas razones, esa Agencia entiende que no le asiste razón al apelante, encontrándose plenamente vigente a la fecha de la notificación del acto en crisis la acción de la Agencia para reclamar las diferencias ajustadas, correspondiendo rechazarse el agravio en conteste.-----

-----Luego, en relación a la base imponible diferencial advierte que en su planteo el quejoso asume una posición defensiva inconsistente al sostener de forma general que el proceder del Organismo Fiscal no es correcto. Advierte que en la queja formulada reclama la aplicación del art. 198 del Código Fiscal, siendo dicho artículo el que sustenta el accionar del Fisco para determinar la base imponible de la actividad "Servicios de Publicidad". Ello así, la queja traída se traduce más en una cuestión de discrepancia subjetiva con el ajuste



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

propuesto, que en una fundada crítica razonada al accionar de esa Autoridad.---
-----No obstante ello, remite a lo expresado por el juez administrativo a fs. 731
vta. 738 vta/739 donde se encuentra realizado un pormenorizado análisis del
cálculo de la base imponible correspondiente a la actividad “Servicios de
publicidad”, exponiéndose detalladamente los fundamentos y el criterio
sostenido.-----

-----En relación al planteo traído por el recurrente mediante el cual sostiene que
realiza sus operaciones vía internet por lo cual deben tratarse como
“operaciones entre ausentes”, advierte que en operaciones de prestación de
servicios, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral han adoptado
el criterio de atribuir los ingresos al “lugar de prestación del servicio”, siendo
resueltos prácticamente por unanimidad en todos los casos concretos. Cita los
antecedentes Res. CA N° 1/2013 “TORNEOS Y COMPETENCIAS S.A.c/
Provincia de Santa Fe” y Res. CA N° 28/2013 “International Health Services
Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”.-----

-----Asimismo, recuerda que la Autoridad de Aplicación mediante los Informes
N° 15/99; 139/03 y 53/03, ha sostenido el criterio del lugar de prestación del
servicio. Específicamente para la temática que nos ocupa, esa Agencia a través
del Informe Técnico N° 42/05 consideró que : “... *en relación a la atribución de
los ingresos deberán atribuirse al lugar donde efectivamente es prestado el
servicio de publicidad*”.-----

-----Asimismo, la jurisdicción en la cual el contribuyente presta servicios es la
Provincia de Buenos Aires y, según surge del Formulario de Habilitación
Municipal expedido por la Municipalidad de Vicente López, con fecha
08/03/2007, el predio en el cual funciona la firma se encuentra ubicado en la
Avenida del Libertador N° 3970 de la localidad de La Lucila, Provincia de
Buenos Aires, y habilitado bajo el rubro de Oficinas Administrativas de la
Sociedad para la Producción, Elaboración, Venta y Armando de avisos de
publicidad en televisión, radio, revistas y vía publica (fs. 484/486).-----

-----Añade que, tampoco le asiste razón al peticionante en cuanto a los
agravios expuestos respecto de la actividad probatoria, en tanto debe tenerse
presente que esa agencia ha procedido conforme lo establecido en la normativa

Dr. ANGEL C. CARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

aplicable (arts. 113 y 68 del Código Fiscal). En tal sentido, recuerda que oportunamente se notificó a la firma y al responsable solidario el inicio del procedimiento, luego se analizó pormenorizadamente el descargo presentado, se agregó la prueba instrumental aportada y se expidió respecto de la restante prueba ofrecida fundando expresamente su rechazo por inconducentes e improcedentes (fs. 734 y sgtes).-----

-----En otro orden de ideas, y relativo a la sanción impuesta, razona que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal. Resalta que la figura de la omisión definida en el aludido artículo, describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.-----

-----Por otro lado, para la aplicación de la multa en cuestión, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; 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 estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.-----

-----Por los argumentos vertidos, sostiene que ha quedado demostrado que la sanción impuesta ha sido aplicada conforme a derecho, solicitando que se desestime la queja.-----

-----A su turno, y en cuanto a la responsabilidad solidaria expresa que la misma reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos 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 aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

-----Argumenta que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. La norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, estableciendo que la prueba del ejercicio del cargo durante los periodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad.-----

-----Sostiene que la ley sólo 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 (conf. art. 24), por lo tanto la ausencia de dicha actividad, corresponde se rechace el agravio formulado.-----

-----Aclara asimismo, que la responsabilidad en este ámbito provincial no reviste carácter subsidiario; la propia norma resulta clara cuando expresa que los declarados responsables se colocan en la misma forma y oportunidad que rijan para los obligados directos (art. 21 CF), razón por la cual se los trae al procedimiento a fin de que ejerzan sus derechos en tiempo oportuno.-----

-----Concluye señalando que los agravios impetrados por el apelante en materia de responsabilidad solidaria devienen improcedentes.-----

-----Finalmente, y con relación al planteo del caso federal, no siendo ésta la instancia válida para su articulación, solicita se tenga presente para la etapa procesal oportuna.-----

-----Por lo tanto, y en virtud de todo lo precedentemente expuesto, la Representación Fiscal entiende que los planteos del agraviado deben ser rechazados, confirmándose en un todo el acto recurrido.-----

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3893/13, en la medida que ha sido objeto de agravios.-----

1.- En tal sentido, corresponde comenzar con el análisis de la prescripción opuesta. Los apelantes alegan que, en el presente, se deben aplicar los preceptos del Código Civil, toda vez que no hacerlo, implicaría desconocer una

DR. ANGEL C. CARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

norma de rango superior, violentando lo dispuesto en la Constitución Nacional. Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por los quejosos, considero que la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal. Lo dicho no implica desconocer el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos por la apelante. La cuestión no es novedosa. De hecho, me he explayado detalladamente en numerosas ocasiones, analizando particularmente la exégesis y trazabilidad de la normativa nacional y su incidencia respecto al instituto local, 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). Concordantemente, la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, terminó adhiriendo a esta vertiente -si bien 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).-----

-----Una postura posible, quizás la más "correcta" desde la economía procesal, llevaría a receptar sin más dicha doctrina, dogmáticamente, resolviendo cualquier conflicto suscitado mediante un básico ejercicio de comparación entre la letra de los Códigos Nacionales y las disposiciones locales, haciendo prevalecer la primera sin mayores inquietudes.-----

-----Decididamente me resulta refractaria tal solución. Sobre todo a partir de notar que la doctrina pretoriana reseñada produce (aún como efecto colateral, no deseado) la creación interpretativa de un poder tributario, aunque reconocido por el propio Tribunal como originario e indefinido, convertido sin embargo en residual, de segunda categoría al igual que el plexo jurídico que lo reconoce y regula; tan condicionado que termina desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y el derecho tributario sustantivo.-----

-----A mi entender, el objetivo perseguido por la doctrina pretoriana ha sido en lo inmediato, impedir el mantenimiento del irrazonable plazo decenal de prescripción, extremo que comparto plenamente en forma conjunta con el legislador bonaerense, quien lo ha erradicado hace muchos años del Código



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

Fiscal (salvo para casos muy especiales).- -----

-----Pero, más allá de este postulado, resulta evidente que tal objetivo no puede conllevar que se desvirtúe el derecho tributario sustantivo, rama que desde una perspectiva provincial, no solo pierde su autonomía sino más bien buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes..-----

-----Asimismo, resulta un valladar infranqueable a la pretensa uniformidad legislativa, la que se lograría mediante la sumisión de las potestades locales y solo a ese nivel jurisdiccional, en tanto la Nación regula de manera diferenciada sobre el particular (cómputo del plazo, plazo decenal para contribuyentes no inscriptos, plazo para la demanda de repetición, causales de suspensión e interrupción).-----

-----Tal es la desvirtuación arriesgada que bajo el entonces vigente Código Civil, sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC). Y lo mismo sucedería con el plazo que alcanza a 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).-----

-----No debe olvidarse asimismo, que el fundamento y las consecuencias de “Filocrosa”, no se resumen a la cuestión de la prescripción, sino que se extienden a todas las formas de extinción de la obligación tributaria y, por lógica

Dr. ANGEL C. ARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

jurídica, a cualquier cuestión reglada por alguno de los Códigos mencionados por el citado inciso 12).-----

-----En tal contexto, muchas de las disposiciones contenidas en la Parte General del Código Fiscal resultarían tachables de inconstitucionalidad. Cuestiones además que, por sustantivas, terminarían desvirtuando al extremo la potestad tributaria bonaerense (sujetos pasivos, principios de interpretación de la norma, compensación, pago, régimen infraccional, etc.).-----

-----Y esta misma interpretación parece haber guiado al legislador bonaerense, toda vez que reparamos no solamente en que no ha derogado ninguna de las disposiciones apuntadas por la mencionada doctrina pretoriana, sino además en las numerosas modificaciones introducidas al Código Fiscal desoyendo aquella postura.-----

-----También se ha opuesto desde el ámbito jurisprudencial, el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires casi de inmediato a la publicación del fallo “Filcrosa” (en autos “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114, CFCBA)”, Sentencia del 17 de noviembre de 2003).-----

-----Desgranando los distintos votos que conforman el mencionado antecedente, deviene relevante resaltar lo expuesto por los Dres. Conde y Maier, resaltando a la prescripción y su regulación por el CC como destinados a proyectarse solo sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese código contempla. Destacando además que el propio inciso 12) del art. 75 CN, luego de enumerar los códigos que incluye agrega expresamente “...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...”, extremo que no deja lugar a dudas sobre el alcance de sus disposiciones.-----

-----En paralelo, el Dr. Casas, mediante un enciclopédico voto, fundamenta la autonomía del derecho tributario y recuerda al profesor Dino Jarach: “...los Códigos de fondo son tales para el Derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

Procedimiento que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución, no son dictados por la Nación, sino por cada provincia. Pero estos Códigos no son de fondo para el Derecho tributario, que, a su vez, es un Derecho sustantivo y no un Derecho formal o procesal. Es Derecho sustantivo público...Aparte de la cuestión terminológica, el problema planteado es si la autonomía del Derecho tributario que se reconoce para el Derecho nacional no puede ser tal para el provincial. A mi juicio, éste es un error, y por una razón ... las provincias, cuando han delegado en la Nación la facultad de dictar los Códigos Civil y Comercial, no han querido delegar la de legislar en materia de facultades impositivas, ya que ella quedaba reservada a las provincias. Únicamente han delegado lo que expresamente establecieron. No hay en ningún momento una delegación expresa para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de éstas..." (cfr. "Curso superior de Derecho tributario", 2ª ed., t. I, capítulo VI: "Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas", parágrafo 6: "Derecho tributario nacional y provincial ante el Derecho privado", p. 299 y sgtes., en particular p. 300, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968)...".-----

-----Resumiendo lo hasta aquí expuesto y realizando un primer intento de conclusión entiendo que la regulación de cuestiones como la prescripción, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo delegaron al Congreso 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). Así, el derecho público es autónomo frente al derecho privado, aplicándose el Código Civil al derecho público local solo ante la ausencia en éste de normas específicas (conf. artículo 6° del Código Fiscal provincial).-----

-----Tengo para mí que todo lo anterior no pasaría de ser un conjunto de opiniones doctrinarias, académicas, de relativo valor institucional, considerando la familia de fallos que emanara de la Corte nacional. Mas la postura descripta ha ido cobrando relevancia por el devenir de una serie de acontecimientos suscitados en los últimos tiempos. -----

-----En primer lugar, al quedar expuesta la palmaria diferencia que se producía



Dr. ANGEL C. ARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

entre las normas tributarias nacionales y provinciales, la Dra. Carmen Argibay, en sendos votos emitidos en autos "Casa Casmma S.R.L." (del 26 de marzo de 2009) y "Bruno, Juan Carlos" (del 6 de octubre de 2009), sostuvo que la línea de decisiones de la Corte a partir del caso "Filcrosa", no había merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, lugar en el que están representados todos los estados provinciales, quienes cuentan con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos, para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Destacaba las dificultades que encontraba para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas.-----

-----En paralelo, la misma e injusta diferenciación fue destacada por los Doctores Petracchi y Maqueda en su disidencia parcial en la causa "Bruno":
"...Cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado por el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole, pues no se advierte de qué manera la provincia ha violentado con ese modo de proceder el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional...esta interpretación evita la paradójica e inicua solución que, bajo el discurso argumentativo de establecer una legislación común en la materia, coloca a los estados provinciales en una situación más gravosa que la contemplada para el Estado nacional, pues mientras la obligación de éste de reintegrar los impuestos percibidos sin causa prescribe en un plazo quinquenal, aquéllos están sometidos para obligaciones de igual naturaleza a un plazo decenal..."-----

-----A las dudas expuestas por los propios miembros del Alto Tribunal, debe sumarse el radical cambio de composición que ha sufrido el mismo, extremo que impide conocer hasta el momento cuál va a ser el criterio reinante sobre la cuestión en debate.-----

-----Pero más allá de lo hasta aquí expuesto desde un estricto análisis



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

jurisprudencial, corresponde repasar además la reciente historia vinculada a la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.-----

----La cuestión se introduce a propuesta de la Senadora Giménez, de la Provincia de Misiones, quien dio lectura durante el debate parlamentario a una carta remitida por el presidente de la Legislatura local (Dr. Rovira), por la que rogaba se respeten las autonomías y potestades originarias provinciales. Pidió *"que se excluya expresamente la aplicación a las relaciones jurídicas nacidas al amparo del derecho público provincial, al igual que las disposiciones procesales que son materias exclusivamente locales y que deben regirse por leyes provinciales"*. Asimismo, advirtió que la autonomía provincial en materia tributaria *"es una de las prerrogativas de mayor trascendencia para los estados provinciales, porque constituye su más importante fuente de ingresos y no puede ser menoscaba en forma alguna por el Estado nacional"*. Remarcó especialmente la vital importancia que reviste el instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado pues al ser un instituto de carácter netamente procesal su regulación constituye una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado nacional. El Senador Pichetto, por Río Negro, acompañó la iniciativa, advirtiendo que el Código Unificado no debía entrometerse, de ninguna manera, en temas como los plazos de prescripción, materia de derecho público provincial o municipal. (Versión taquigráfica. 19ª reunión, 9ª sesión, 27/28 de noviembre de 2013, Cámara de Senadores, págs. 96/99 y 143). Como consecuencia de ello, se introdujo el texto que lucen actualmente los artículos, ubicados en un título concerniente a prescripción y caducidad: Art. 2532: *"En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos"*. Art. 2560: *"Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."*-----

-----No está demás advertir, a esta altura, que la potestad para regular estas cuestiones no viene a las Provincias desde el Código Civil (norma meramente declarativa sobre el particular), sino de la propia Constitución Nacional recordando que estamos analizando una potestad tributaria originaria (artículos

DR. ANGEL C. ARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

1°, 5° 75, inciso 2°, 121 ss. y cctes. de la C.N.). *"...Primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. nac.), inherente a los ordenamientos locales. Más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias. De tal manera queda sin sostén la subsistencia del criterio sentado en el fallo "Filcrosa". El codificador actual ha venido a asumir la problemática derivada de la jurisprudencia construida a partir de dicho pronunciamiento para discontinuarla y echar luz acerca de los límites legislativos del Congreso, en resguardo del principio federal que vertebra la organización del Estado...La ley tributaria provincial fue y es la vigente en la especie..."* (SCBA, del voto del Dr. Soria, en la causa A. 72.397, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley"; Sentencia del 05 de diciembre de 2018).-----

-----Asimismo, cuando estas normas se refieren literalmente a las facultades para establecer el aspecto temporal (plazo), es razonable interpretar que se refiere a todos los aspectos regulados de la prescripción. Si el legislador hubiera querido limitar la potestad de las provincias sólo a la definición del lapso de tiempo, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, el cual, después de establecer que el plazo genérico es de cinco años, agrega: *"excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local"*. Sin embargo, también contempla la facultad de las legislaturas locales para legislar sobre esta materia en el Capítulo 1, sobre *"Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva"*. Allí, al definir el ámbito de aplicación de las normas que regulan la prescripción liberatoria, el art. 2532 ya transcrito establece que las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos. Si tenemos en cuenta que las diferentes secciones de ese capítulo prevén sobre la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción, es evidente que lo dispuesto en el art. 2532 comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no sólo el aspecto temporal, que tiene su norma específica en



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

el art. 2560 (En igual sentido, Padulo, Adriana. “El Código Civil y Comercial de la Nación y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para regular la prescripción en el derecho tributario”. Publicado en L.L. 2015, A, 463).-----

-----Un razonamiento distinto llevaría al absurdo de incentivar al legislador local a devolver el plazo decenal de prescripción como forma de evitar cualquier interpretación disvaliosa a los intereses locales, justamente lo que la Doctrina “Filcrosa” intentó eliminar.-----

-----Es así que podemos concluir: *“...En tales condiciones, el Cód. Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción, independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia...”* (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).-----

-----En definitiva, es opinión de este Vocal, por los fundamentos hasta aquí expuestos, 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, lo que así declaro.-----

-----Paralelamente, no escapa a mi conocimiento, que recientemente la Suprema Corte de Justicia ha tenido oportunidad de expresarse sobre el particular mediante el decisorio recaído 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.-----

-----En efecto, es de observar que en dicha causa el Alto Tribunal provincial confirmó -por medio de una particular mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, por la cual -a su vez- se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la

Dr. ANGEL C. CARBALLADA
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su redacción al actual art. 159 del t.o. 2011). 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 puediendo 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”*).-----

-----Sin embargo, tal posibilidad se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la MEV del Poder Judicial de la Provincia que el Fisco dedujo con fecha 8/6/2018 Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis (En idéntico sentido, el voto del Dr. Lapine, en autos *“RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A.”*, Sala II, Sentencia del 17 de julio de 2018, Registro 2679).---

-----Asimismo, no debe perderse de vista que la cuestión bajo análisis, sin dudas por su trascendencia y derivaciones, ha sido objeto de una larga y profunda controversia que lejos se encuentra de su solución pacífica y definitiva, a la luz de las cuestiones de hecho y de derecho que he descripto detalladamente en los antecedentes supra citados, a cuyo contenido remito.-----

-----Recientemente ha tenido oportunidad de expresar este Cuerpo: *“...No obstante, adelanto en punto al acatamiento a los fallos de tribunales superiores, que comparto lo expuesto por el Dr. De Lazzari, en minoría respecto de la jurisprudencia vinculante de la CSJN, cuando dijo: “El acatamiento de la doctrina de la Corte Nacional no puede ser incondicionado: cuando el número de precedentes es escaso, cuando ha habido importantes disidencias, cuando aparecen argumentos novedosos o no tenidos en cuenta en su momento, cuando los elementos relevantes a considerar difieren, o cuando la composición del Tribunal es diversa de aquella que produjo el holding en cuestión, la fuerza vinculante de los fallos se debilita y, a la ausencia de*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

obligatoriedad jurídica, se agregan una languidez convictiva y un enervamiento del grado de exigencia que pudo tener la doctrina de que se trate, posibilitando todo ello que los tribunales inferiores se aparten de tal doctrina y de los precedentes habidos, aun cuando se hayan originado en la Corte Suprema de Justicia de la Nación” (en autos L 99.257 “Díaz, Daniel Edgardo c/ Cyanamid de Argentina S.A. s/indemnización por incapacidad laboral, etc.” del 11/04/2012)...” (del voto de la Dra. Ceniceros en autos “GABRIEL MOIRANO S.A.”, Sala II, Sentencia del 26 de julio de 2018).-----

-----Como consecuencia de todo lo expuesto, resolveré la cuestión sobre la base de las específicas disposiciones aplicables al caso de marras, contenidas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley N° 10.397, texto ordenado 2011, correlativos anteriores y sus modificatorias).-----

-----Así, el artículo 157 del citado ordenamiento reza: “Prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas”. Por su parte, establece el artículo 159: “Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen...”-----

-----De tal forma, cabe colegir que el plazo de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 2007, comenzó a correr el 1° de enero de 2009, ergo hubiera culminando fatalmente el 1° de enero de 2014, de no haber acaecido alguna de las causales suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.-----

DR. ANGEL C. CARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----En este sentido, cabe advertir que en el caso de autos, se observa que para resolverse la cuestión, debe tenerse en cuenta como primer razonamiento la aplicación de la Ley 14.044, vigente desde el 1/11/09, por la cual el plazo de la prescripción se suspenderá por 120 días hábiles, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación, cuando se trate de los períodos próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción (art. 161 in fine del Código citado). ----

-----De tal manera, habiéndose notificado la Disposición de Inicio N° 1310/13, el día 14 de junio de 2013 (fs. 693/695), es decir dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período fiscal 2007, ha operado la causal de suspensión de 120 días hábiles.-----

-----Posteriormente, antes de cumplirse dicho lapso, se produce la notificación de la Disposición Delegada N° 3893/13, el día 11 de diciembre de 2013 (fs. 747/749), extendiéndose aquel efecto jurídico en los términos del mentado artículo 161 del Código Fiscal: *“Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio...”*. Por lo expuesto, el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales involucradas en autos, no puede prosperar, lo que así voto.-----

-----Distinta es la solución respecto a la prescripción en relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, a la luz



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ **VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L** “

de los citados artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales. Debo declarar la prescripción de las referidas acciones y poderes del Fisco correspondientes a la infracción constatada, toda vez que iniciándose el plazo de prescripción de las mentadas acciones el 1° de enero de 2008, el mismo ha transcurrido al 1° de enero de 2013, sin que haya operado a esa fecha la suspensión descrita en párrafos anteriores.-----

-----Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa respecto del período fiscal determinado, por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto en el artículo 159, 2° párrafo, del Código Fiscal; lo que así Voto.-----

2.- Despejado lo anterior corresponde abocarse a los agravios referidos al ajuste impositivo desarrollado en autos, advirtiendo en primer lugar, respecto a la cuantificación de la base imponible diferencial aplicable a la actividad reconocida por la contribuyente (conf. art. 198 del CF), que no se aprecia las deficiencias marcadas por los apelantes respecto a la omisión de contabilización de compras que habría efectuado la fiscalización, extremo que contrasta con lo informado a fs. 594 donde se asegura (sin prueba ni argumento en contrario en autos) que se relevaron el 100% de los registros de los Libros IVA (ventas y compras), dejando sin efecto el criterio de liquidación llevado por la empresa, consistente en calcular un 15% de las ventas como monto imponible. Tal mecanismo arrojó importes menores a los liquidados mes a mes por la fiscalización, mediante las diferencias existentes entre las ventas en concepto de Servicios de Publicidad y el importe neto facturado por los medios de difusión contratados (en similar sentido, este Tribunal en Sentencias del 4 de noviembre de 2008, en autos “MEDIOS Y SERVICIOS S.A.” y de fecha 13 de julio de 2010, en autos “FOCUS PRODUCCIONES S.A.”, ambas de la Sala II).--

-----Corresponde a continuación analizar la cuestión en relación al criterio de asignación de ingresos efectuado por la Agencia, en tanto el contribuyente alega que las ventas fueron realizadas “entre ausentes”, debiéndose por lo tanto asignar los ingresos respectivos a la jurisdicción del domicilio del

DE ANGELO C. V. ARBALAZ
Vocero
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

adquirente, conforme lo prevé el artículo 1° in fine del Convenio Multilateral.-----

-----Como bien recuerda la Representación Fiscal, sobre esta postura en particular, el Cuerpo ha tenido oportunidad de expresar: *“...A fin de resolver la cuestión en litigio, se hace oportuno recordar lo dispuesto en el artículo 1° último párrafo, del Convenio Multilateral: “Cuando se hayan realizado gastos de cualquier naturaleza, aunque no sean computables a los efectos del artículo 3°, pero vinculados con las actividades que efectúe el contribuyente en más de una jurisdicción, tales actividades estarán comprendidas en las disposiciones de este Convenio, cualquiera sea el medio utilizado para formalizar la operación que origina el ingreso (correspondencia, telégrafo, teletipo, teléfono, etcétera)”.* A su vez el artículo 2° que prescribe la forma de distribución de los ingresos totales, en su parte pertinente establece: *“... a) el cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción; b) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción... A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1°, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”.* Ahora bien, el hecho de que la aceptación de la oferta, y por lo tanto el perfeccionamiento del contrato (art. 1140 CC), sea realizada vía fax representa la forma en la que se materializa o exterioriza un contrato y ésta no puede modificar la relación comercial sustancial. Por lo tanto, estimo que deberá atenderse a la realidad económica de los hechos, actos y situaciones efectivamente realizadas. Por tal razón entiendo, en principio, que resulta ajustado a las disposiciones del Convenio Multilateral que la jurisdicción donde efectivamente se realizan los servicios, se apropie de los ingresos que retribuyen esa prestación. En el sentido propiciado se ha expedido la Comisión Arbitral. Es por ello que, sin perjuicio de la modalidad en la concertación de las operaciones con sus clientes, al tratarse de un servicio, dichos ingresos deben atribuirse al lugar donde se prestan. En el caso particular de los servicios en análisis, (venta de espacios publicitarios, banners y enlaces), corresponde atribuirlos al lugar donde se encuentran las instalaciones de la firma, tal como surge de las



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

actuaciones. Así también lo ha entendido la Comisión Arbitral en la causa “Hotel Internacional S.A. C/ Ciudad Autónoma de Buenos Aires, donde hizo lugar al recurso interpuesto por la firma, contra la resolución de la Ciudad Autónoma, mediante la cual esta jurisdicción intentó atribuirse ingresos a partir de considerar que en algunos casos las operaciones se concertaban via fax o email, razón por la cual los ingresos debían ser imputados al domicilio del adquirente, tanto si se considera de aplicación el art. 1o último párrafo del Convenio o por aplicación de la Resolución General de la CA No 83/02 (art. 12 de la Resolución General No 01/2008). Es así que la Comisión concluyó: “...se ha sustentado el criterio de considerar “domicilio del adquirente” al lugar real en el cual se cumple el objeto de la obligación, que es la prestación del servicio...y no a la jurisdicción donde se encuentra o se domicilia el sujeto que efectúa la comunicación o aquél desde donde se promueve alguna negociación...”. Es de observar que el citado criterio es el utilizado por la Autoridad de Aplicación para encuadrar su ajuste, toda vez que de la lectura del acto recurrido se evidencia que la Fiscalización “asignó los ingresos al lugar de prestación del servicio, entendiéndose como tal el lugar donde poseía sus instalaciones la firma que los presta...” (Del Voto de la Dra. Mónica Carné en autos “YAHOO DE ARGENTINA S.R.L.”, Sentencia del 6 de agosto de 2013, Registro nro. 2711 de la Sala III).-----
-----Por lo expuesto, advirtiendo sobre las particularidades del servicio prestado por la firma de marras y la dificultad que el mismo plantea para determinar un lugar específico de efectiva prestación, debe concluirse que no existe argumento alguno que lleve a dejar sin efecto el método empleado por la fiscalización en el ajuste efectuado, correspondiendo la confirmación de los valores determinados, lo que así voto.-----
3.- En cuanto a los agravios vinculados a la sanción dispuesta en autos, atendiendo a cómo se ha resuelto el planteo de prescripción, deviene abstracto el tratamiento de los mismos.-----
4.- En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quien asume la calidad de administrador de la firma, en relación al pago del impuesto y accesorios, es importante destacar que es unánime (por evidente) la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria

Jr. ANGEL C. ARBALLAL
Voczi
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

tributaria en lo recaudatorio y no el represivo como arguye el apelante. 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 sin dudas habrá, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. -----

-----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.-----

La Sala II de este Cuerpo ha remarcado este criterio: *"...La doctrina ha señalado certeramente, la inclinación del empresario individual y de las pequeñas empresas de base personalista, hacia la objetivación de su actividad económica, separando la empresa de su titular, lo cual representó una tendencia que se dio en llamar la "huida hacia la responsabilidad limitada" (Conf. Fernández de la Gándara, Luis, "La tipicidad en derecho de sociedades", citado por Alberto Verón, "LSC Comentada, Anotada y Concordada", Ed. Astrea, Pág. 10). De ello debe colegirse, que el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes tributarias nacionales o las provinciales, como en este caso. Además, debe advertirse, que las deudas por impuestos así como los aportes previsionales, no nacen de una relación*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

contractual con la sociedad, sino del poder de imperio del Estado, que se protege ante el incumplimiento, extendiendo por ley, la responsabilidad de la misma hacia quienes las administren o dirijan...” (Sala II, en autos “ARGELITE S.A.”, sentencia de fecha 13 de febrero de 2007 y en autos “SILVEST S.A.”, sentencia de fecha 15 de febrero de 2007).-----

-----Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario, 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: “...Las características especiales que asumen los responsables, autoriza la conclusión generalizada de que constituye una institución típica del derecho tributario que tal vez tenga orígenes lejanos en las instituciones financieras, pero que no reconoce eficaz explicación en figuras o situaciones del derecho público o privado...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero”, 9º edición actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey. Le Ley. 2004. Pág. 389). Pero además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra insito 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 fiscales determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes en ningún caso, quienes tampoco intentan alegar ni acreditar alguna causal exculpatoria, extremo para el cual se ha previsto legalmente un procedimiento reglado, con diversas instancias de defensa y revisión. Este Cuerpo ha mantenido un férreo criterio en tal sentido: al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones


DR. ANGEL C. ARBALLA
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

involucradas con el objeto de la representación. En consecuencia, para que exista eximente de responsabilidad por el hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que el impuesto se ha generado respecto de hechos o situaciones para los que no está facultado, que ha sido colocado en la imposibilidad de cumplir, que no ha existido impuesto a cargo del representado o que existiendo procede alguna exención o exculpación. Es decir que se invierte el "onus probandi" y se pone en cabeza del responsable solidario la demostración de que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria. La presunción de responsabilidad que la ley fija en cabeza de los directores, solamente podrá ser desvirtuada por prueba que éstos aporten y que demuestre positivamente que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación. No debe olvidarse en cuanto a los dirigentes de las sociedades, que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, razón por la cual la recurrente debe acreditar las causales eximentes de la responsabilidad solidaria que la ley le endilga, a través de los medios probatorios que el proceso pone a su disposición. (En igual sentido: Sala I, en autos Aibal Servicios Agropecuarios SA, Sentencia del 6 de diciembre de 2016. Sala II, en autos Destilería Argentina de Petróleo SA.", Sentencia del 29 de diciembre de 2016. Sala III, en autos "Agco Argentina SA.", Sentencia del 6 de abril de 2017, entre muchos otros precedentes).-----

-----Merece remarcar que aquella "presunción" surge de un estatuto societario o un contrato constitutivo que expresamente disponen que la administración de la empresa estará en cabeza de un directorio compuesto de X miembros, o de X número de socios gerentes (tomamos los casos más comunes de S.A. y S.R.L.). Luego, un acta de designación de autoridades o el mismo contrato social, identifica a aquellos dirigentes, otorgándoles las facultades y deberes atinentes al cargo que es aceptado por estos sujetos. Vale decir que de la propia documentación fundacional y/o de la voluntad expresa del principal órgano societario, parte aquella "presunción". Luego, si las funciones particulares de cada director o gerente se alejan de la administración general para especificarse en otras de diversa naturaleza (vgr. dirección



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

técnica, relaciones públicas, etc.) o bien directamente se mantiene una relación pasiva respecto a aquella, obviamente deben tomarse las previsiones necesarias para que ello quede debidamente documentado. Entiendo, entonces, que aquella carga probatoria invertida, no debería ser traumática en principio, para aquellos sujetos que no se vinculan con la administración, a pesar de estar designados para ello. 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”.

-----Por último, corresponde acentuar 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 (Sala III, en autos “Agroindustrias Quilmes S.A. “, Sentencia del 9 de mayo de 2017).

-----Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O. 2011 y concordantes de años anteriores- cabe concluir que surge correctamente endilgada la responsabilidad solidaria por el pago del impuesto con más sus intereses, al Sr. Diego Oscar Rugiero (en su carácter de Socio Gerente de la empresa de acuerdo a la documental de fs. 767/774). De esta manera dejo expresado mi Voto.

5.- En relación al Caso Federal planteado, no siendo esta una instancia válida para ser resuelto, deberá tenerse presente para su oportunidad.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 759/766, por el Sr. Diego Oscar Rugiero, en su carácter de socio gerente de VENTATEL S.R.L., y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Rubén Amílcar Calvo, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 3893, dictada el 18 de noviembre de 2013, emanada del Departamento de Relatoría Area Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el artículo 7º del acto apelado, de acuerdo con los fundamentos expuestos en el

DR. ANGEL C. ARBALLAI
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

Considerando III, punto 1, dejándose en consecuencia sin efecto la solidaridad endilgada respecto al pago de este concepto. 3º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC N° 3893/13. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



Dr. ANGEL C. CARBALLAL
Vocel
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE: Teniendo en consideración las cuestiones a dirimir en la presente controversia, y haciendo mérito de la opinión vertida por el Vocal Instructor preopinante, manifiesto mi adhesión a la solución que propicia.-----

-----Sin perjuicio de ello, en orden a la acogida parcial de la prescripción de la acción fiscal opuesta, tal como decide -y que comparto- el voto que me precede, frente a la línea argumental expuesta por el recurrente basada en el criterio sentado por la CSJN y la SCBA en los precedentes que cita, estimo necesario hacer notar que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad al 1º de agosto de 2015, fecha en la cual entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014), el cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Velez Sarsfield, a la par que contiene normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560).-----

-----De este modo, ante el diverso escenario normativo derivado de la nueva legislación, considero que el rechazo de la defensa articulada en los términos que funda su pedido se impone teniendo en cuenta los conceptos expresados

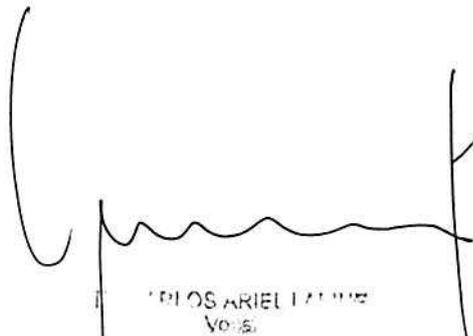


Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
“ VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L “

por el suscripto en autos: “RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A.”, de fecha 17/07/2018 (Registro 2679, Sala II), a los que remito por brevedad, no obstante el pronunciamiento de la Suprema Corte Provincial en el tema emitido luego de la vigencia del citado Código (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, de fecha 16/5/2018), sobre el cual ya me expedí acerca de su alcance en el precedente citado.-----



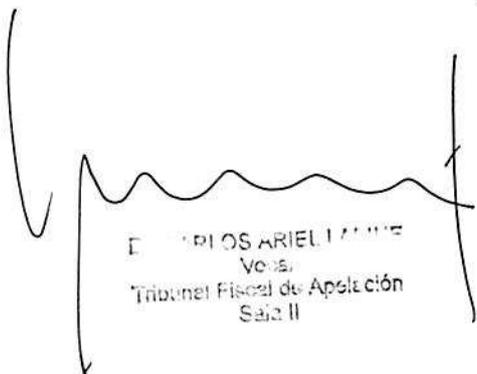
CARLOS ARIEL LARROSA
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en las presentes actuaciones, adhiero al voto de los Vocales preopinantes, sin perjuicio de señalar que la alegada inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Fiscal vigente resulta improcedente, en virtud de las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa “Reckitt Benckiser Argentina S.A.” (Sentencia de esta Sala, de fecha 17 de julio de 2018, Registro N° 2679), a cuya lectura remito en honor a la brevedad, lo que así declaro.-----



Cr. RODOLFO DÁMASO CRESPI
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR TODO ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 759/766, por el Sr. Diego Oscar Rugiero, en su carácter de socio gerente de VENTATEL S.R.L., y por propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Rubén Amílcar Calvo, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 3893, dictada el 18 de noviembre de 2013, emanada del Departamento de Relatoría Area Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el artículo 7º del acto apelado, de acuerdo con los fundamentos expuestos en el Considerando III, punto 1, dejándose en consecuencia sin efecto la solidaridad endilgada respecto al pago de este concepto. 3º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC N° 3893/13. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



Dr. CARLOS ARIEL MARTÍN
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dr. ANGEL C. CARBALLAL
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I



Dr. CARLOS ARIEL MARTÍN
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



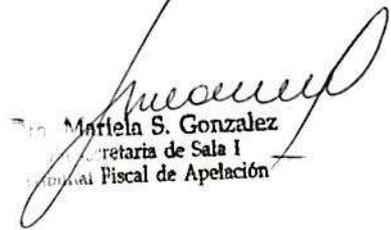
Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0304144/10
" VENTATEL PRODUCCIONES Y
PUBLICIDAD S.R.L. "

REGISTRADA BAJO EL N° 2199
SALA I

Ante mí


Mariana S. Gonzalez
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

