



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 22 de octubre de 2019.-----
AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0135987 del año 2014, caratulado "ALPARGATAS CALZADOS SA".-----
Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 4207/4266, por el Sr. Sergio de Angelis, apoderado de Alpargatas S.A.I.C, absorbente de Alpargatas Calzados S.A, con el patrocinio del Dr. Tomás E. García Botta, al cual adhieren a fs. 4204/4205, mediante la gestión del Dr. Tomás E. García Botta (oportunamente ratificada), los Sres. Cristino Javier Goñi, Carlos Martín Basaldúa y Pedro Luis Morelli, por sus propios derechos, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 584, de fecha 9 de junio de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----
-----Por el artículo 3° del citado Acto (obrante a fs. 4150/4195), la Agencia determinó las obligaciones fiscales del contribuyente Alpargatas Calzados S.A. (C.U.I.T. 30-59906502-0) en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen de Convenio Multilateral, correspondientes a los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012 (enero a marzo), estableciendo por artículo 5° diferencias omitidas a favor del Fisco por un importe de Pesos tres millones seiscientos ochenta y seis mil dieciséis con veinte centavos (\$ 3.686.016,20) con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, sus modificatorias y correlativos anteriores). -----
-----Mediante el artículo 6°, se reconocen saldos a favor de la contribuyente, por las posiciones 04/2010, 12/2011 y 01/2012, por un total de Pesos ciento cincuenta y cinco mil seiscientos sesenta y tres con cuarenta centavos (\$ 155.663,40).-----
-----Por el artículo 7° de Acto en crisis, se aplica una multa por omisión del veinticinco por ciento (25%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en los períodos involucrados, la comisión de la infracción prevista y penada por el primer párrafo del artículo 61 del Código citado. -----
----- Por último, se establece la responsabilidad solidaria de los Señores Pedro Luis Morelli, Carlos Martín Basaldúa y Cristino Javier Goñi, sobre la base de lo dispuesto por los artículos 21, inciso 2), 24 y 63 del ordenamiento citado.-----



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----Que por providencia de fs. 4332, se elevan las actuaciones a este Cuerpo, mientras a fs. 4337, se asigna a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel Carballal, y se hace saber que conocerá la Sala I, la que se integrará con los Vocales de 4ta. y 6ta. Nominación, Dra. Laura Cristina Ceniceros y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, respectivamente, en carácter de subrogantes, en atención a que las Vocalías de 2da. y 3ra. Nominación se encuentran vacantes (art. 8 Dto.-Ley 7603/70 y art. 2, 2º párrafo, Reg. de Proc. TFABA).-----

-----A fs. 4342 se dá traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios y oponga excepciones (artículo 122 del C.F.), obrando su responde a fs. 4343/4354.-----

----- Por auto de fs. 4358, proveyendo el ofrecimiento probatorio, se tiene presente la documentación ofrecida, se hacer saber que la documental a favor de terceros solicitada se encuentra agregada a las actuaciones y es rechazada la prueba pericial contable por innecesaria. Finalmente (artículos 126 y 127 del C.F.), a fs. 4361 se llaman autos para sentencia, providencia que se encuentra firme (vide fs.4362/4363).-----

Y CONSIDERANDO: I.- En primer lugar, alega la nulidad de la disposición en crisis por ausencia de motivación y fundamento, al no haberse respetado lo establecido por los artículos 113 y 114 del Código Fiscal y art. 103 del Decreto-Ley 7647/70, al momento de calcular la base imponible atribuida a la Provincia de Buenos Aires, luego de la aplicación del C.U del Convenio Multilateral. Entiende que la falta de claridad en la liquidación mencionada afecta su derecho de defensa.-----

-----En segundo término, alega la prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir el tributo, interpretando que la legislación aplicable es la de fondo (Código Civil), siendo improcedente la aplicación de los artículos 157 y , 159 a 161 del Código Fiscal. Plantea la inconstitucionalidad de tales normas. Cita doctrina y jurisprudencia.-----

-----En cuanto al cómputo del plazo, sostiene que la CSJN ha invalidado normas provinciales que disponen de un comienzo distinto al de la fecha del título de la obligación. Asimismo plantea la inconstitucionalidad del art. 2532 del nuevo C.C.yC. y efectúa un ensayo en subsidio de cómo debería interpretarse



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

tal artículo.-----

-----Argumenta que el Impuesto es mensual, implicando que el mismo se liquida e ingresa mediante anticipos. Cita jurisprudencia en su apoyo.-----

-----Para el caso de la multa, con idéntico fundamento, arguye que el plazo es de dos años, tal como lo establece el artículo 62 inciso 5) del Código Penal.-----

-----En cuanto a la cuestión de fondo, comienza su crítica al ajuste determinado en relación a las diferencias endilgadas que surgirían de la confrontación de lo declarado en el impuesto de autos, con las declaraciones juradas del IVA, el Libro IVA Ventas y los Mayores Contables. Alega que tales diferencias se deben a que durante los períodos fiscalizados se emitieron notas de crédito (por anulación total o parcial de operaciones, por descuentos, por bonificaciones), notas de débito (por percepción de ciertos montos de los clientes que no provienen de ventas o servicios gravados) y se realizaron ventas de bienes de uso, todas operaciones que involucran importes no gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----Rechaza el criterio fiscal sobre la prueba, en tanto le exigen la presentación de documental pero paralelamente se prescinde de valorar la pericia contable producida. Cita el contenido del informe pericial, del que surgen conciliadas a su entender, las distintas diferencias endilgadas.-----

-----Plantea también la improcedencia del ajuste intentado respecto a la actividad de fabricación de calzado de tela, plástico, goma, caucho y otros materiales, excepto ortopédico y de asbesto (NAIIB 192020). Asegura que de acuerdo a las Leyes Impositivas aplicables (artículos 23 de la Ley 14.044 y 24 de la Leyes 14.200 y 14.333), dicha actividad se encuentra gravada con la alícuota del 1%. Ello con el tope de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por dicha actividad, bajo las normas del Convenio Multilateral (asevera estar fuera de debate que la firma cuenta con una planta ubicada en Florencio Varela).-----

-----Critica el accionar fiscal que en su criterio partió de la base imponible total de la firma, correspondiente a todo el país, aplicó sobre la misma el coeficiente unificado de cada período y, al resultado así obtenido, volvió a aplicar el mismo coeficiente por segunda vez, obteniendo así el monto imponible al que aplicar la

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

alícuota reducida del 1%. Entiende que dicho proceder carece de sustento normativo. Asevera que el criterio correcto es el de aplicar la alícuota en cuestión a la totalidad de los ingresos atribuidos a esta jurisdicción por aplicación del coeficiente único de Convenio, dejando de aplicarla a los ingresos que superen esa suma resultante, comparándose aquellos ingresos con los provenientes de ventas de bienes fabricados en el establecimiento bonaerense.-----

----- Asimismo argumenta que la Autoridad de Aplicación pretende sustentar su criterio en el Informe D.P.R. Nº 63/2007 y la Disposición Normativa Serie "B" Nº 17/2007, ambos vinculados al alcance de las exenciones provenientes de las Leyes 11.490 y 11.518, pero en definitiva no aplica los mecanismos allí indicados. Asegura que los ingresos atribuibles a la Provincia por aplicación del C.M son inferiores a los ingresos derivados de la venta de productos fabricados en la jurisdicción. Siendo entonces que la empresa no superó el tope de Ley, ni aplicó la alícuota reducida a más ingresos que aquellos provenientes de venta de bienes fabricados en la jurisdicción, no corresponde reclamo fiscal alguno.---

-----Por lo descripto anteriormente, entiende que el proceder del Fisco resulta violatorio del principio de reserva de ley, afecta la cláusula de comercio interjurisdiccional (art. 75 inc. 13 de la C.N), se constituye una aduana interior violando las previsiones de los arts. 9, 10, 11, 75 inciso 1 y 10 y 126 de la C.N, citando para ello doctrina y jurisprudencia a tal efecto. Asimismo considera también que se ha violentado el principio de igualdad y que la pretensión es contraria al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento y deja planteada la inconstitucionalidad de la Leyes 13.850, 14.044, 14.200 y 14.333 -

-----En lo atinente a las modificaciones efectuadas por la fiscalización a las retenciones y percepciones computadas por la firma, considera que los pagos a cuenta fueron correctamente considerados, en tanto todos ellos efectivamente se corresponden a la jurisdicción.-----

-----En cuanto, al ajuste vinculado con la supuesta aplicación incorrecta de la alícuota del 3,5% con respecto a la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial, entiende que la tributación efectuada por la empresa es conforme a las leyes impositivas imperantes.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

-----Por su parte, formula agravios en relación a la multa por omisión aplicada, considerando que la misma no es conducente ya que no se ha configurado el elemento objetivo y subjetivo de la misma. Se evidencia la falta de interés fiscal involucrado, bien jurídico tutelado por la conducta reprimida. Solicita la aplicación en subsidio, del error excusable y sino en defecto la reducción al mínimo legal.-----

-----Con relación a la responsabilidad solidaria, aduce que la misma es de carácter subjetivo y subsidiario, y que nace como consecuencia de encontrarse firme la intimación al responsable por deuda propia, por ende los responsables solidarios deberán esgrimir sus defensas una vez que adquiera firmeza la determinación respecto del principal. No basta con seguir un criterio objetivo y automático sino que habrá que depender de la actuación de cada sujeto condicionada a hechos u omisiones. Considera violentado el art. 75 inc 12 de la C.N al entrar en contradicción el Código Fiscal y la Ley 19.550. Cita doctrina y jurisprudencia. -----

-----Arguye que es imposible extender la solidaridad al ámbito infraccional, ya que se violentaría el principio de personalidad de la pena.-----

-----Se reserva el derecho de ocurrir al Maximo Tribunal.-----

II.-A su turno la Representación Fiscal, procede a responder cada uno de los agravios.-----

-----En cuanto a la nulidad impetrada, adelanta su improcedencia toda vez que la determinación impositiva se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, enmarcada en la legalidad y respetándose cada una de las etapas del debido proceso. Asimismo, advierte que en la etapa determinativa se dispuso la apertura a prueba, teniendo por admitida la totalidad de la prueba ofrecida, cuyo análisis se ha detallado en las actuaciones (vide fs. 4053/4056 y 4111/4112). En su apoyo cita jurisprudencia.-----

-----Seguidamente rechaza la prescripción invocada. Explica que –a su entender- la regulación del instituto en materia tributaria conforma una potestad no delegada por las Provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Considera que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita, entre otros, fallos de la Corte provincial y de este Cuerpo en pos de abonar su postura. Indica que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un tributo de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Efectúa el cómputo de los plazos aplicando lo dispuesto por los artículos 157 y ss. del Código Fiscal y concluye que las acciones del Fisco no se encuentran prescriptas.-----

-----Atento a los múltiples planteos de vulneración de principios constitucionales, aclara que los mismos constituyen una cuestión vedada al tratamiento del Tribunal, tal como lo describe el art. 12 del Código Fiscal .-----

-----En torno al tratamiento de fondo de las cuestiones planteadas, expresa que los límites enmarcados en los beneficios de las leyes 11.490 y 11.518 dictadas en el ejercicio de las potestades tributarias, en el marco de su adhesión al Pacto Federal, se configura sin más el pleno ejercicio de potestades tributarias provinciales, lo que no implicó para la provincia renunciar a su potestad tributaria provincial originaria y no delegada a la Nación (artículos 121, 122 y 123 de la C.N). Con el dictado de dichas leyes, el Estado Provincial persiguió un claro objetivo de reducir de los costos para lograr una mejora de competitividad. A tal efecto y en uso de dichas facultades ha dictado las leyes impositivas reduciendo la alícuota de la actividad de fabricación, cuando la actividad desarrollada se lleve a cabo en la Jurisdicción de la provincia de Buenos Aires. -----

-----Confunde el apelante, tal potestad provincial con el principio de reserva de ley o legalidad que impide el establecimiento de un tributo sin una norma proveniente del poder legislativo. Como también en relación al Pacto Federal para el Empleo y la Producción, ya que no se encuentra en discusión su aplicación ya que el mismo no implicó la renuncia a us potestad tributaria originaria al Estado Provincial. Sin perjuicio de ello, aclara que la adhesión de la Provincia al Pacto Federal referenciado, no genera a favor de los contribuyentes derechos subjetivos, toda vez que los particulares son terceros al mismo, y en consecuencia, carecen de acción para demandar el cumplimiento de un pacto del cual no han sido parte o la nulidad de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

contribuciones por presentar pugnas con la letra o filosofía del acuerdo.-----
-----Respecto de la cuantificación de la base imponible, efectuada a partir de las inconsistencias advertidas por la fiscalización, remite la Representación al análisis que efectúa el juez administrativo a fs. 4164 y ss., haciendo hincapié en la falta de aporte de documentación que pueda desvirtuar lo actuado.-----
-----En cuanto al mecanismo liquidatorio aplicado para determinar los ingresos provenientes de la fabricación de la Pcia. de Buenos Aires, comienza advirtiendo que la potestad provincial se ejerce dentro de sus propios límites territoriales, previendo una alícuota diferencial menor con fines extrafiscales, para alentar a las actividades cuyo proceso productivo se desarrolla en esta jurisdicción.-----
-----Advierte que no se trata esta medida de discriminar la producción de otras provincias ni gravar el mero ingreso al territorio provincial.-----
-----En relación a los cuestionamientos referentes a la errónea aplicación de la alícuota prevista para la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial (NAIIB 741400), enfatiza que de la mera lectura de las leyes impositivas aplicables, surge claramente que la alícuota es del 4.5%.-----
-----Respecto de los pagos a cuenta (retenciones y percepciones), la Agencia conforme la auditoría realizada determinó que existen diferencias entre lo declarado y auditado en relación a las retenciones y percepciones informadas por los agentes de recaudación y aquellas declaradas por la contribuyente, por lo que procedió a exigir los respectivos comprobantes respaldatorios. Sobre la base de esta nueva auditoría se llegó a acreditar que la firma declaró en exceso retenciones y percepciones sufridas, conforme detalla el juez administrativo a fs. 4293.-----
-----En relación a los cuestionamientos referentes a la errónea aplicación de la alícuota prevista para la actividad de servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial (Naiib 741400), de la lectura de las leyes impositivas surge claramente que la alícuota es del 4.5%, ya que el contribuyente ha superado los ingresos legalmente previstos para ello, conforme surge de fs. 4167.-----
-----A su turno, ratifica la aplicación de la sanción en autos. Recalca que la misma ha sido impuesta en virtud de la aplicación de la legislación vigente,

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

enmarcada en las previsiones del artículo 61° del Código Fiscal (t.o. 2011 y cc. anteriores), para cuya configuración -indica- se requiere como conducta típica la mera omisión del ingreso de tributo, sin resultar necesario el análisis de la existencia de intención por parte del infractor. Sostiene que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales. Cita jurisprudencia.-----

-----Convalida la responsabilidad solidaria extendida en los actuados. Expresa que no resulta claro el planteo que esboza el apelante en torno a que se está instituyendo una responsabilidad del responsable, por cuanto la firma ha sido fiscalizada en su carácter de contribuyente directo, y la extensión de responsabilidad efectuada lo es respecto de dicho sujeto.-----

-----Afirma que el instituto reconoce su fuente en la ley, en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011 y ccs. anteriores), y que se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda, exigiéndole la norma al Fisco únicamente la comprobación del efectivo cargo social para imputar la misma. Cita abundante jurisprudencia de este Cuerpo.-----

-----Finalmente, afirma que no es ésta la instancia válida para la articulación del caso federal y, por lo expuesto en los párrafos precedentes, la representante del Fisco solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.-----

III.-VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Delimitada la contienda, procede decidir si se ajusta a derecho, la Disposición Delegada N° 584/17, y es en este sentido que corresponde dar respuesta a los agravios impetrados.-----

1) Así las cosas, es preciso comenzar por el análisis de los argumentos expuestos que intentan fundar la nulidad del acto apelado, por haberse eventualmente conculcado derechos y garantías constitucionalmente protegidos, sobre la base de criterios arbitrarios de la Autoridad Fiscal.-----

-----Un análisis sobre las constancias de autos me llevan a descartar la nulidad



Provincia de Buenos Aires


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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

invocada.-----

-----De la simple lectura del acto atacado, surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo que dan apoyo suficiente a fin de sostener la postura Fiscal. Tal descripción se encuentra presente en las actuaciones, exponiendo las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, metodología de cálculo y cuantificación de la base imponible, alícuotas, descripción a la cual remito en honor de la brevedad (vide fs. 4150 y ss.). Más aún, en virtud de los descargos oportunamente aportados y a fin de garantizar el derecho de defensa, la causa fue abierta a prueba (fs. 4053/4056) produciéndose la pericial contable ofrecida y elaborándose posteriormente un informe sobre sus resultados, que concluyó en ratificar el ajuste de autos (fs. 4111/4112). Por ello, la invocación que hicieran los recurrentes de verse vulnerados principios constitucionales de defensa, igualdad, debido proceso, legalidad y verdad objetiva, no puede prosperar.-----

-----Recientemente ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet,*



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

Jorge Anibal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo, sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio se expuso por esta Sala en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4/4/2019, Reg. 2175.-----

-----Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal, sino a la justicia de la decisión, y que por lo tanto debe hallar reparación, a todo evento, por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "FRIGORÍFICO PENTA S.A", Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150). Asimismo, resulta necesario advertir que no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.-----

-----En definitiva, y siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte local: *"...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..."* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos "Raimondi, Marcelo Alejandro cl Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley").-----

-----Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así, en primer lugar, Voto.-----

2) En cuanto a la prescripción invocada, cabe adelantar la suerte adversa que corresponde predicar a la defensa de la parte contribuyente con relación a los



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

fundamentos en los que pretende basarla. Los apelantes alegan que, en el presente, se deben aplicar los preceptos del Código Civil, toda vez que no hacerlo, implicaría desconocer una 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. Por el contrario, he tenido oportunidad de considerarlos 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). Así también respecto de antecedentes de la Suprema Corte bonaerense, la que luego de varios años de oponerse, terminó adhiriendo a aquella 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 receptor 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 desdoblado 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

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

prescripción, extremo que comparto plenamente en forma conjunta con el legislador bonaerense, quien lo ha erradicado hace muchos años del Código 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 ctes.-----

-----Asimismo, resulta un valladar infranqueable a la pretensa uniformidad legislativa, la que se logra 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 "Filcrosa", no se resumen a la cuestión de la prescripción, sino que se



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

extienden a todas las formas de extinción de la obligación tributaria y, por lógica jurídica, a cualquier cuestión reglada por alguno de los Códigos mencionados por el citado inciso 12).-----

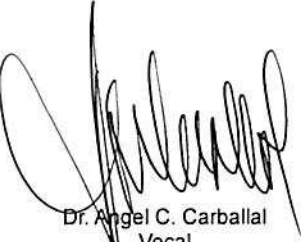
-----En tal contexto, muchas de las disposiciones contenidas en la Parte General del Código Fiscal resultarían tachables de inconstitucionalidad. Cuestiones además que, por sustantivas, terminarían desvirtuando al extremo la potestad tributaria bonaerense (sujetos pasivos, principios de interpretación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



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de 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 patrimoniales, 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 6º 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. -----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

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



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

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



Provincia de Buenos Aires


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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
"ALPARGATAS CALZADOS"

recordando que estamos analizando una potestad tributaria originaria (artículos 1°, 5°, 75, inciso 2°, 121 ss. y cctes. de la C.N.)-----

-----Así, "...*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 transcripto 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



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

mismo capítulo y no sólo el aspecto temporal, que tiene su norma específica en 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 además, 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).-----

-----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 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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

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”).-----

-----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).---

-----Pero además, y principalmente, 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 obligatoriedad jurídica, se agregan una languidez convictiva y un enervamiento del grado de exigencia que pudo tener la doctrina de que se trate, posibilitando

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

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 2010, comenzó a correr el 1° de enero de 2012, ergo hubiera culminando fatalmente el 1° de enero de 2017, de no haber acaecido alguna de las causales suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.-----

-----En este sentido, cabe advertir que en el caso de autos, se observa que



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

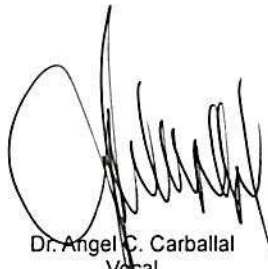
para resolverse la cuestión, debe tenerse en cuenta la suspensión por 120 días hábiles, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación, cuando se trate de los periodos próximos a prescribir y dicho acto se notifique dentro de los 180 días corridos inmediatos 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° 5592/16, el día 16 de noviembre de 2016 (fs. 4001), es decir dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del período fiscal 2010, ha operado la causal de suspensión de 120 días hábiles.-----

-----Posteriormente, se produce la notificación de la Disposición Delegada N° 584/17, los días 15 y 16 de junio de 2017 (fs. 4196/4197), 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.-----

-----La misma suerte sigue la acción infraccional fiscal para aplicar la multa de autos con respecto a la omisión endilgada para los periodos 2011 y 2012.-----

-----Distinta es la solución respecto a la omisión vinculada al año 2010, a la luz de los citados artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1º de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales. Debo declarar la prescripción de las referidas acciones y poderes del Fisco, toda vez que iniciándose el plazo de prescripción de las mentadas acciones el 1º de enero de 2011, el mismo ha transcurrido al 1º de enero de 2016, sin que haya operado la suspensión descripta en párrafos anteriores.-----

-----Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa respecto del período fiscal 2010, por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto en el artículo 159, 2º párrafo, del Código Fiscal; lo que así Voto.-----

3) En otro punto, y respecto a los distintos planteos de inconstitucionalidad esbozados, corresponde señalar que se coincide con lo señalado por la Representación Fiscal, en tanto su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo conforme artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70, sin perjuicio de los argumentos que seguidamente expondré.

4) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, pasaré a abordar los agravios traídos contra el ajuste fiscal.-----

a) Comenzaré primariamente con analizar el que se vincula con las inconsistencias detectadas por la fiscalización actuante entre los ingresos declarados en el tributo auditado, y las declaraciones juradas del IVA, Libros IVA Ventas y Mayores Contables. Al respecto, el apelante intenta explicar tales inconsistencias a partir de las supuestas emisiones de notas de crédito y débito, así como de ventas de bienes de uso, sin haber aportado (ni ofrecido), ante la fiscalización, ni ante el juez administrativo ni ante este Tribunal, siquiera copia simple de algún comprobante respaldatorio de lo expuesto. Esta ausencia probatoria intentó ser reemplazada por una pericia sobre los mismos registros contables ya auditados por la fiscalización, extremo absolutamente irrelevante.--

b) En cuanto al tratamiento alicuotario a aplicar a la empresa, según los ingresos provengan de actividad desarrollada por la firma en el establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires o en otros radicados en extraña jurisdicción, debo recordar a esta altura la normativa aplicable. La ley N° 14.044, Impositiva para el período fiscal 2010 reza en su artículo 23 (parte



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

pertinente): “Establecer en uno por ciento (1%) la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos para las actividades detalladas en el inciso C) del artículo 20 siempre que no se encuentren sujetas a otro tratamiento específico...cuando las mismas se desarrollen en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la Provincia de Buenos Aires. La alícuota establecida en el presente artículo resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de la actividad desarrollada en el establecimiento ubicado en esta jurisdicción, con el límite de los ingresos atribuidos a la Provincia de Buenos Aires por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en las normas del Convenio Multilateral”. En igual sentido reguló el artículo 24 de las Leyes 14.200 y 14.333, Impositivas para los períodos fiscales 2011 y 2012, respectivamente.-----

-----Es decir que el legislador bonaerense previó un tratamiento alícuotario diferenciado, según el lugar de radicación del establecimiento donde el contribuyente realizara la actividad gravada, toda vez que aquellos ingresos provenientes de “extraña jurisdicción”, estarían gravados a una alícuota mayor (3%). De ahí la necesidad de discriminar por parte de la fiscalización actuante, utilizando para ello el porcentaje de producción de cada planta fabril, basado en el total de unidades producidas en cada una de ellas, por período mensual, durante los ejercicios fiscalizados (conf. Informe D.P.R. n° 63/2007). Cabe advertir que no entra aquí en juego el mecanismo previsto por la Disposición Normativa Serie “B” N° 17/2007, vinculado a establecer el alcance de las exenciones provenientes de las Leyes 11.490 y 11.518 (extremo no involucrado en autos).-----

-----En tal contexto entiendo que resulta abstracto profundizar las distintas posturas expuestas por las partes a la luz de reciente jurisprudencia emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.-----

-----Así las cosas, se recuerda que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió en autos “Bayer S.A. C/ Santa Fe, Provincia de S/ Accion Declarativa de Certeza”, Sentencia de fecha 31 de octubre de 2017, donde básicamente sostuvo dos argumentos principales: a) Que el establecimiento de alícuotas diferenciales afecta el principio constitucional de igualdad del artículo 16 de la



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

Constitución Nacional, el cual establece que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. En este sentido esbozo que *"...el distinto domicilio de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes..."*. b) Que las alícuotas diferenciales afectan la cláusula de comercio de la Constitución Nacional dado que actúan como barrera aduanera. En este sentido declaró que *"...es indudable que una provincia puede gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y se encuentran ya incorporadas a su riqueza general, pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación..."*. En función de lo expuesto, entendió inconstitucional el régimen de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe. En igual sentido se expidió en la causa "Harriet y Donelly S.A. C/ Chaco Provincia del S/ Accion Declarativa de Certeza", sentencia de la misma fecha.-----

-----Y recientemente, la Corte se volvió a expedir en el tema, sentenciando, en general: *"...Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el sub lite presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en la causa "Bayer SA" (Fallos: 340:1480), a cuyos fundamentos y conclusión corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad. 4°) Que, en su mérito, lo cierto es que en el caso concreto la aplicación de las leyes impositivas 13.613, 13.787 y 13.850 en este punto, al gravar a la actora las actividades ya referidas con la alícuota "residual" del 2% y 4,5%, respectivamente, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas. 5°) Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de “aduana interior” vedada por la Constitución (arts. 9° a 12), para perjudicar a los “bienes y servicios” foráneos en beneficio de los “producidos” en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada...” (Corte Suprema de Justicia de la Nación, Sentencia de fecha 06 de noviembre de 2018, en autos “Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza”).-----

-----En este sentido y de acuerdo entonces a los ya referenciados límites que a la decisión de este Cuerpo imponen los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-Ley 7603/70, puedo aplicar directa y expresamente una decisión jurisprudencial que alcanza una situación cuasi análoga a la que aquí se ventila. Ello así, toda vez que la ley impositivas involucradas en el ajuste de autos, han previsto un tratamiento alicuotario sustancialmente menor cuando las actividades “...se desarrollen en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la Provincia de Buenos Aires...”-----

-----Así, se dispuso la aplicación de una alícuota del 1% (art. 23 de la Ley 14.044 y el art. 24 de las Leyes 14.200 y 14.333 para los períodos fiscales 2011 y 2012) la que en definitiva deberá aplicarse al contribuyente de autos, para la actividad de “fabricación de calzado de tela, plástico, goma, caucho y otros materiales, excepto calzado ortopédico y de asbeto” (Cod NAIIB 192020), sin la distinción alicuotaria que hiciera el Organismo Fiscal en su ajuste.-----

-----Por otra parte, sumado a lo anterior, no puede soslayarse que la decisión a que se arriba está en consonancia con la voluntad del legislador plasmada en la Ley 15.017, cuyo art. 1° aprobó “el “CONSENSO FISCAL” suscripto en la Ciudad de Buenos Aires, el día 16 de noviembre de 2017, entre el señor Presidente de la Nación Argentina, los señores Gobernadores y el Jefe de Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (CABA)”; un nuevo pacto fiscal, que expuso entre sus objetivos centrales el bajar la presión tributaria sobre la actividad económica en las jurisdicciones locales. Dicho pacto, que fue también aprobado por el Congreso de la Nación a través de la Ley 27.429 (Boletín

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

Oficial del 2 de enero de 2018), incluyó el compromiso de las partes signatarias (Punto III inciso a) de *“eliminar inmediatamente tratamientos diferenciales basados en el lugar de radicación o la ubicación del establecimiento del contribuyente o el lugar de producción del bien”*.-----

-----Lo acordado fue efectivamente aplicado en las leyes impositivas bonaerenses relativas al ejercicio fiscal 2018 y 2019, entre otras jurisdicciones firmantes.-----

-----Consecuentemente, deberá reliquidarse el ajuste, confeccionándose nuevos Formularios R-222, lo que así Voto.-----

c) Respecto de los pagos a cuenta (retenciones y percepciones), cabe advertir en primer lugar que las diferencias reclamadas surgen en primer lugar por inconsistencias entre lo declarado por el contribuyente y las declaradas por los distintos agentes de recaudación involucrados con la empresa. Lo expuesto ya bastaría para impugnar la suma declarada, siendo carga de la empresa presentar los comprobantes de retenciones o percepciones sufridas, por encima de los montos declarados por los agentes. Sin embargo la Agencia ahondó la auditoría, determinando que se declaró en exceso retenciones y percepciones sufridas, reflejando esto en los papeles de trabajo obrantes a fs. 3842/3844).----

-----Cabe advertir que para ello, se requirió la exhibición de los respectivos comprobantes al contribuyente (vide fs. 3914) los que una vez compulsados permitieron conciliar algunas inconsistencias, aunque se mantuvieron retenciones y percepciones no acreditadas, siendo la labor desarrollada por la verificación absolutamente exhaustiva y razonable.-----

-----Siendo así, entiendo que corresponde confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro.-----

d) En relación a los cuestionamientos referentes a la errónea aplicación de la alícuota prevista para la actividad de “Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial” (Código NAIIB 741400), la controversia radica en si la misma debe tributar a la alícuota del 3,5% posición adoptada por la firma o al 4,5% como lo sostiene la Autoridad de Aplicación. -----

-----Tal como lo señala el Acto en crisis, deviene correcto el obrar fiscal, conforme surge de la Leyes Impositivas N° 14.044 (artículos 20 inciso b) y 25),



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

N° 14.200 (artículos 20 inciso b) y 23) y N° 14.333 (artículos 20 inciso b) y 23), para la actividad en cuestión y en la medida que los ingresos totales (gravados, no gravados y exentos) obtenidos en el período fiscal anterior, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la provincia y que supere el monto objetivo dispuesto por ley (\$ 30.000.000), situación que acontece tal como surge de los propios estados contables de la empresa (fs. 70, 152 y 232), conforme se describe en el Acto apelado (fs. 4167 vta.).-----

-----Así de la lectura de las leyes impositivas y siendo que la descripción fáctica, encaja en el andamiaje jurídico del contribuyente, la alícuota que corresponde aplicar es la del 4.5%, lo que así Voto.-----

5) Respecto de la sanción impuesta en el artículo sexto de la Disposición en crisis, y en relación a los períodos 2011 (enero a diciembre) y 2012 (enero a marzo) es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable, aunque no obstante ello, corresponde al contribuyente probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]"* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).-----

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, entre otros, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... *requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....*”. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Ello en tanto el ajuste se fundó en una clara interpretación (casi literal) de las normas aplicables, más allá de lo resuelto a posteriori por la Corte nacional. Paralelamente, no ha de perderse de vista la detracción efectuada de retenciones y percepciones que no pudieron ser documentadas ante la fiscalización o las diferencias no justificadas entre los ingresos registrados y los declarados en el impuesto.-----

-----Lo expuesto, sin embargo, no impide revisar la cuantía de la sanción dispuesta en atención al principio (rector en la materia) de proporcionalidad de la pena. En tal sentido, resulta razonable reducir la multa dispuesta a un diez por ciento (10%) del monto omitido que surja de la reliquidación a efectuarse en autos.-----

6.- Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Pedro Luis Morelli, Carlos Martín Basaldúa y Cristino Javier Goñi, es importante destacar que es unánime -por evidente- la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria tributaria en lo 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 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. Sabida es la importancia que en la vida económica de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

cualquier nación tiene la organización empresaria. En ese marco, las sociedades comerciales alcanzan 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.-----

----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 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...” (Del voto de la Dra. Ceniceros en autos “FAESCA S.A.”, sentencia de fecha 14 de julio de 2005, entre otros).---

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

----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. La 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 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 contribuyentes durante los períodos fiscales determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante en ningún caso, quien tampoco intenta 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 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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

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 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



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

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

-----Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal , cabe concluir que surge correctamente endilgada a los Sres. Pedro Luis Morelli, Carlos Martín Basaldúa y Cristino Javier Goñi, la responsabilidad solidaria, tal como se desprende de las Actas de Asamblea y Directorio de las Actas de Asamblea y Directorio (vide fs. 3726/3730) respecto del pago del impuesto con más sus intereses, y la sanción aplicada. De esta manera dejo expresado mi Voto.-----

7) Teniendo presente la reserva del caso federal para la etapa procesal oportuna, resuelvo que el recurso debe tener acogida parcial.-----

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 4207/4266, por el Sr. Sergio de Angelis, apoderado de Alpargatas S.A.I.C, absorbente de Alpargatas Calzados S.A, con el patrocinio del Dr. Tomás E. García Botta, al cual adhieren a fs. 4204/4205, mediante la gestión del Dr. Tomás E. García Botta (oportunamente ratificada), los Sres. Cristino Javier Goñi, Carlos Martín Basaldúa y Pedro Luis Morelli, por sus propios derechos, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 584, de fecha 9 de junio de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que proceda a reliquidar el ajuste impositivo conforme las pautas expuestas en el inciso b) punto 4 del Considerando III del presente decisorio. 3º) Declarar prescripta la acción para imponer multa en



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

relación al período fiscal 2010 y reducir la multa por omisión impuesta en el artículo 7° del acto apelado, a un diez por ciento (10%) del impuesto omitido que surja de la reliquidación ordenada en el punto anterior, solo en relación a los períodos 2011 y 2012. 4°) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC N° 584/17. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----

Dra. María Verónica Romero
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

VOTO DE LA DRA LAURA CRISTINA CENICEROS: Corresponde que me expida en segundo término respecto de la controversia suscitada en autos. En tal sentido, y analizado lo expuesto por el Vocal Instructor, adhiero a la solución que propicia. -----

----- Con relación a lo resuelto en el punto 4 b) y no obstante compartir la solución que propicia el Dr. Carballal, me remito, en merito a la brevedad, a las consideraciones expuestas en mi voto en autos “Praxair Argentina S.A.”, Sentencia de Sala I, de fecha 3 de septiembre de 2019, Registro N° 2210. Así dejo expresado mi Voto.-----

Dra. María Verónica Romero
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

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



Dra. María Verónica Romero
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 4207/4266, por el Sr. Sergio de Angelis, apoderado de Alpargatas S.A.I.C, absorbente de Alpargatas Calzados S.A, con el patrocinio del Dr. Tomás E. García Botta, al cual adhieren a fs. 4204/4205, mediante la gestión del Dr. Tomás E. García Botta (oportunamente ratificada), los Sres. Cristino Javier Goñi, Carlos Martín Basaldúa y Pedro Luis Morelli, por sus propios derechos, todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 584, de fecha 9 de junio de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que proceda a reliquidar el ajuste impositivo conforme las pautas expuestas en el inciso b) punto 4 del Considerando III del presente decisorio. 3º) Declarar prescripta la acción para imponer multa en relación al período fiscal 2010 y reducir la multa por omisión impuesta en el artículo 7º del acto apelado, a un diez por ciento (10%) del impuesto omitido que surja de la reliquidación ordenada en el punto anterior, solo en relación a



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0135987/14
“ALPARGATAS CALZADOS”

los períodos 2011 y 2012. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC N° 584/17. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I



Dra. Laura Cristina Cenicerós
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. María Verónica Romero
Secretaría de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2225
SALA I

