



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0059453, año 2013, caratulado "RECURSOS Y GESTION S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0059453, año 2013, caratulado "RECURSOS Y GESTION S.A.".

Y RESULTANDO: Que a fojas 374/391, el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 8360 de fecha 22 de noviembre de 2018, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, (C.U.I.T. 30-71215223-7) correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2012, por el ejercicio de la actividad de "Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos" (Código NAIIB 522210) y "Venta al por menor de fiambres y productos de rotiserías (Código NAIIB 522112), estableciéndose diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, por la suma de Pesos Ciento cuarenta y nueve mil seiscientos setenta y uno con sesenta centavos (\$ 149.671,60) suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

Por el artículo 6°, se establecen saldos a favor de la contribuyente para las posiciones, 04, 05 y 11/2012, por la suma de Pesos dieciséis mil setecientos ochenta y ocho con setenta centavos (\$ 16.788,70). Y por artículo 7°, se aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto del impuesto adeudado, por haberse constatado en los períodos involucrados la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 10, se dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, resulta responsable solidario e ilimitado con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multa, el Sr. Luis María Miguens,

presidente del directorio social.

A fojas 395/419 se presenta el Sr. Pablo Comastri, como nuevo presidente de la firma RECURSOS Y GESTION S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Rodolfo María Peralta, e interpone recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 464 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código

Fiscal) y a fojas 467 se informa que la Instrucción de la causa se adjudica a la Vocalía de 1ra. Nominación, haciéndose saber que conocerá la Sala I.

Consentida la integración de la Sala, por auto de fojas 471 se da traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 472/477 el respectivo escrito de réplica.

Por último, se sabe que la Sala I queda integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez. En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se deniegan por innecesarias la pericial contable y testimonial ofrecidas, procediéndose al llamado de autos para sentencia, medida que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los hechos y antecedentes del caso.

Plantea la nulidad del acto apelado por carecer de causa y motivación, como el tratamiento de las cuestiones fácticas esenciales y la falta de admisión de las pruebas ofrecidas y no consideración de las producidas, violentando así el debido proceso adjetivo.

Entiende que el ajuste deviene irrazonable ya que solo se funda en las Leyes 14.333 y su modificatoria 14.357, pasando por alto la normativa aplicable al caso.

Se agravia en el fondo de la cuestión, describiendo los distintos tratamientos alicuotarios contenidos en la Ley 14.333 (artículos 20 y 22), advirtiendo que la aplicación de dichas normas resultan erróneas, por cuanto la empresa realiza el ejercicio de venta de productos cárnicos en los establecimientos de los Supermercados "DIA" ubicados en la jurisdicción bonaerense, debiéndose considerar además el tope de ingresos debido al inicio de las actividades en el período 2011. Remite a la documental existente y hace hincapié en el desconocimiento de la relación comercial existente por no haberse acreditado la aceptación de la carta oferta, situación que se intentó probar con la prueba informativa y facturas emitidas por los proveedores.

Plantean además la inconstitucionalidad de las Leyes 14.333 y 14.457, por vulnerar la garantía de igualdad establecida por el artículo 16 de la C.N. Trae a colación el precedente "Bayer" de la CSJN.

Cuestionan la aplicación de la sanción por omisión de tributos atento la ausencia del elemento material objetivo que constituye la conducta prevista en el tipo legal. Denuncian asimismo la ausencia del elemento subjetivo del tipo.

En cuanto a la responsabilidad solidaria, cuestiona la misma atento haberse incumplido con el beneficio de excusión. La considera una sanción y cita el artículo 59 de la Ley Sociedades que establece el concepto del “buen hombre de negocios”, como parámetro para atribuir la solidaridad, así como los artículos 58, 99, 164, 183, 199, 272 y 273. Cita el precedente “Raso” de la SCBA.

Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato y en cuanto al planteo de nulidad articulado, sostiene que resulta erróneo. Ello así, al advertir “que no se observa imposibilidad de ejercer de manera adecuada el derecho de defensa, ni se ve afectado el ejercicio de los derechos que manifiestan como vulnerados. Agrega que ARBA “ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, debiéndose recordar que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”. Entiende que lo expuesto se traduce en una mera queja sin sustento en cuanto en los considerandos del acto surge el tratamiento fiscal dispensado por la firma, su sustento fáctico y legal que brindan fundamento a la pretensión fiscal. Señala además que el contribuyente no ha presentado descargo en oportunidad del procedimiento de determinación de oficio.

En lo que tiene que ver con los agravios referidos al fondo del asunto, remite a lo expuesto por el Juez Administrativo en el acto ahora impugnado, donde se explicaron los procedimientos llevados a cabo, y remarca que la fiscalización se encausó en la aplicación de la alícuota correcta para la actividad declarada por la firma. Sostiene que no se ha producido prueba alguna a fin de desvirtuar la verificación impositiva.

En cuanto al pedido de inconstitucionalidad, advierte que esta es una facultad vedada por imperio del art. 12 del Código Fiscal.

Respecto de la cuestión de fondo y las leyes y normativas implicadas remite a lo expuesto por el ad quo s fojas 380 vta y sgtes. por cuestiones de brevedad.

Con respecto a la multa, interpreta que la misma resulta procedente en cuanto el sujeto pasivo no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que lo exima de la misma. La conducta descrita es el incumplimiento total o parcial de pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Cita jurisprudencia.

A la responsabilidad solidaria arguye que el instituto en materia fiscal 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, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel.

Agrega que “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 períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad”.

Afirma que “el sindicado responsable no sostiene sus dichos con prueba alguna que permita evaluar la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva para hacer improcedente la responsabilidad endilgada siendo que sobre él recae la carga de probarlo”.

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

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 8360/18 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta a cada uno de los agravios impetrados.

1) En cuanto al planteo de nulidad traído, es de recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y solo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

Tales extremos no se verifican en autos. Cabe precisar que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que este elemento se presenta como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

En este punto, debo advertir que el ad quo ha dado debida motivación al reclamo fiscal, extremo que no implica coincidir con sus fundamentos. No basta para tener por demostrada la existencia de la nulidad invocada la mera discrepancia que ensaya el recurrente en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el juzgador para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco de las constancias objetivas de la causa se vislumbra que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir lo solicitado.

Ello así, toda vez que, en el presente caso, como permite apreciar la resolución impugnada, la Autoridad de Aplicación -en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal- ha dado en ella una respuesta motivada y fundada en derecho a las cuestiones suscitadas en el procedimiento de determinación de oficio. Por lo expuesto, el acto recurrido no carece de motivación ni vulnera el debido proceso, ya que se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a desestimar las pretensiones probatorias del contribuyente, permitiendo el conocimiento de los fundamentos de la decisión administrativa y el seguimiento del razonamiento empleado.

Es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de causa y motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

2) En relación al fondo de la cuestión, las impugnaciones se relacionan con el alcance en la aplicación de las distintas previsiones alícuotarias contenidas en las Leyes 14.333 y 14.357 y su implicancia proveniente de la inexistencia de establecimientos de la contribuyente en territorio provincial.

Y si bien la apelante ensaya una defensa en tal sentido, sobre la base de su operatoria comercial que utilizaría establecimientos de terceros ubicados en esta jurisdicción, entiendo que la cuestión debe encontrar definitiva solución en los distintos precedentes que de manera continua ha venido emitiendo la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En este orden de ideas y en el marco de la discusión que se transita, cabe recordar que la Ley 14.333 en su artículo 20 inciso a) dispuso para la actividad de la contribuyente la alícuota del 4.5%, pero en su artículo 22 estableció la alícuota del 3% para esas actividades, con cierto nivel de ingresos (\$ 30.000.000), y que se desarrollaran en establecimientos ubicados en esta Provincia. A su vez, la Ley 14.357, modificatoria de la 14.333 y con vigencia para el período fiscal junio 2012 en adelante, regló la modificación de la alícuota elevándola al 5% y su reducción al 3% con el límite objetivo de \$ 1.000.000 y siempre con exigencia de establecimiento en la Provincia.

Sobre este tema la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió por vez primera en autos

“Bayer S.A. C/ Santa Fe, Provincia de S/ Acción Declarativa de Certeza”, Sentencia de fecha 31 de octubre de 2017, citado por la apelante, donde sostuvo dos argumentos principales: a) Que el establecimiento de alícuotas diferenciales afecta el principio constitucional de igualdad del artículo 16 de la 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 Donnelly S.A. C/ Chaco Provincia del S/ Acción Declarativa de Certeza”, sentencia de la misma fecha. Asimismo, el Alto Tribunal volvió a expedirse en el tema, esta vez sobre legislación bonaerense, sentenciando en general: *“...Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el sub íte 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. 4º) 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. 5º) 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 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 (artículos 9º 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...”* (C.S.J.N., Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2018, en autos “Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de Certeza”).

Este criterio fue sostenido reiteradamente por el Máximo Tribunal Judicial de la Nación, siendo las últimas sentencias dictadas en idéntico sentido, las de fecha 20 de abril de 2023 autos “Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de Certeza” CSJ 1752/2016; 13

de junio de 2023, en la causa CSJ 2180/2016 caratulada “Argentoil S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”; y más recientemente, el 5 de marzo de 2024, en las causas CSJ 178/2017 y CSJ 2330/2019, caratuladas “Lilus S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”; y más recientemente e involucrando las normas aquí analizadas en particular, “Enod S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”, Sentencia del 5 de noviembre de 2024, entre muchas otras.

A tenor de lo expuesto, lo resuelto por nuestro Máximo Tribunal se proyecta sobre la decisión a adoptar en esta instancia (artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70). Y no reconociéndose nuevos elementos de análisis que permitan revisar la situación, atendiendo que las diferencias alicuotarias constituían la única causal de ajuste, este Cuerpo no puede sino admitir la apelación intentada por la firma de marras, en este punto (en igual sentido, Sentencias de Sala I en autos FRIDECO S.A, del 26/3/2019, Registro 2171 y ENOD SA, del 13/2/2020, Registro 2249; Sala II, in re ENOD SA de fecha 29/04/22, Registro N°3235 y Sala III, en autos Praxair Argentina SRL, sentencias de fechas 08/7/21 y 27/7/21, Registros N°4313 y N°4328, entre otras).

Asimismo y ante lo decidido, deviene abstracto el tratamiento de los restantes agravios traídos en el recurso interpuesto (en igual sentido, en autos “CENTRAL PUERTO S.A.”, Sentencias del 12 de agosto de 2021, Registro N° 4338 de la Sala III y del 28 de octubre de 2021, Registro N° 3090 de la Sala I).

POR ELLO, RESUELVO: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto de fojas 395/419 por el Sr. Pablo Comastri, en representación de la firma RECURSOS Y GESTION S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Rodolfo María Peralta contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8360 de fecha 22 de noviembre de 2018 y en consecuencia, revocar el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: En atención a los votos de los Vocales preopinantes, declaro mi adhesión a la solución que propicia el instructor, Dr. Angel C. Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto de fojas 395/419 por el Sr. Pablo Comastri, en representación de la firma RECURSOS Y GESTION S.A., con el patrocinio letrado del Dr. Rodolfo María Peralta contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8360 de fecha 22 de noviembre de 2018 y en consecuencia, revocar el acto apelado. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-0059453, año 2013, caratulado "RECURSOS Y GESTION S.A.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-23522928-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2642.---