

LA PLATA, 11 de agosto de 2014.-----

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-171849, año 2009, caratulado "COOP DE TRABAJO EL HOGAR LIMITADA"-----

Y RESULTANDO: A fojas 754/763, mediante la Disposición Determinativa y Sumarial N° 6325 del 29 de octubre de 2010, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, por intermedio del Director Ejecutivo, determinó diferencias a su favor por haber omitido la cooperativa del epígrafe abonar el Impuesto de Sellos, por los siguientes instrumentos: 1) Contrato de suministro celebrado entre la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada y Lavadero Espumita del 01 de abril de 2004; 2) Contrato de locación de servicios celebrado entre la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada y el Sr. Rodolfo Julio Moreira del 1 de Julio del 2008; 3) Contrato de locación de servicios celebrado entre la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada y la Sra. Nora Elena Severino Lopez del 1 de febrero de 2005; 4) Contrato de sublocación de inmueble celebrado entre la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada y la Sra. Nora Elena Severino Lopez del 1 de febrero del 2005; 5) Contrato de locación celebrado entre la Pahaliah S.A y la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada del 15 de abril de 2004; 6) Contrato de incorporación al Registro de Prestadores del servicio de Geriátría del INSSJyP celebrado entre la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados del 1 de Abril de 2004; 7) Contrato de servicios de mantenimiento celebrado entre Indugen S.A. y la Cooperativa de Trabajo el Hogar Limitada del 17 de Noviembre de 2006, por un importe total a favor del Fisco de pesos ochenta y un mil setecientos cincuenta y ocho con cincuenta y seis centavos (\$ 81.758,56) -artículo 1º y 2º.-----

-----En su artículo 3º aplicó una multa equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto omitido de conformidad a lo prescripto por el artículo 53 del Código Fiscal (T.O. 2004).-----

-----En su artículo 5º, establece que responden en carácter de responsables solidarios e ilimitados los señores Lorenzo Elisa (sic) Evangelina, Dandech Fabio (sic) y Amado Mariela. -----

-----Contra dicho acto administrativo a fojas 822/831, los señores Evangelina Lorenzo Eliza (sic), en carácter de presidenta de la Cooperativa y por su propio derecho, Favio (sic) Danech y Mariela Amado, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry interponen Recurso de Apelación ante este Tribunal.-----

-----A fojas 850 se elevan los actuados a esta alzada. Seguidamente, por proveído

obstante a fojas 852 se deja constancia de la adjudicación de los autos a la vocalía de la 7ma. Nominación a cargo de la Dra. Mónica Viviana Carné, por lo que entenderá en los mismos la Sala 3ra y se procede a impulsar el trámite.-----

-----A fojas 857, se da traslado a la Representación Fiscal para que en el plazo de quince (15) días conteste agravios y en su caso oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal T.O. 2011). A fojas 858/864 luce agregado su escrito de réplica.-----

-----A fojas 867, se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal, se provee el ofrecimiento probatorio y se dictan autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO: I. En el recurso de apelación los recurrentes impugnan la Disposición N° 6325/10 que determina el pago del Impuesto de Sellos.-----

-----Comienzan los apelante solicitando la nulidad del acto por considerar inexactos los hechos y el derecho invocado. Afirman que se encuentra viciada su motivación.-----

-----Plantean que el Fisco considera que la entidad no se encuentra exenta del tributo toda vez que contrata con terceros no asociados. Frente a esto explican que la cooperativa no podría nunca cumplir con sus fines si no es mediante actos con estos terceros. Citan doctrina y jurisprudencia.-----

-----Citan el artículo 233 del Código Fiscal (T.O. 2004), y en especial el inciso f) relativo a los actos de las cooperativas. Aducen que no desconocen que el texto de la norma se refiere a los actos entre las cooperativas y sus asociados, pero entienden que la interpretación de la norma debe ser dinámica. Agregan que la ley no establece un límite o descripción taxativa o enumerativa de los actos que quedarían abarcados. Por ello solicita que se considere que los instrumentos de los autos en cuestión están exentos del impuesto de sellos.-----

-----Señalan que en la resolución se determinó una diferencia de tributo equivalente al 1%, calculado sobre el monto total de los contratos según el plazo de duración previsto para los mismos. Consideran que la alícuota del impuesto debe ser soportada por ambas partes intervinientes en el instrumento contractual.-----

-----Consideran que el procedimiento utilizado es erróneo y agravante, por lo que solicitan se revoque la resolución y/o se proceda a reliquidar el ajuste respetando la carga tributaria original que la ley prescribe en cabeza de cada parte interviniente.-----

-----Plantean la improcedencia de la sanción aplicada por considerar que resulta arbitraria. Explican que para la procedencia de la multa deben estar acreditados todos los elementos exigidos por las normas del derecho penal, esto es debe demostrarse la concurrencia del elemento objetivo conjuntamente con el subjetivo. Solicitan se aplique la figura del error excusable. Citan jurisprudencia.-----

-----Señalan que la Cooperativa posee un saldo a su favor cuya devolución fue oportunamente reclamada por expediente N° 2306-275864/7.-----

-----Plantean la improcedencia en la extensión de la responsabilidad. Aducen que no han contado con posibilidades fácticas ni jurídicas para salvarla. Agregan que fueron colocados en una situación de indefensión y desigualdad jurídica, violando el derecho y garantías consagradas por los artículos 16, 17, 18 de la Constitución Nacional.-----

-----Refieren al carácter excepcional de la responsabilidad solidaria y que se debe indagar en la actuación de cada sujeto en lugar de hacer una mera aplicación automática-----

-----Ofrecen prueba documental y hacen reserva del caso federal.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal en su escrito de responde, en lo atinente a la nulidad planteada, sostiene que en el acto en crisis cabe destacar que esta Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Señala que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y derecho que han llevado a su dictado, exponiendo las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado y las normas aplicables. Agrega que los apelantes han tenido en todo momento participación y conocimiento de la fiscalización, obrando en autos las notificaciones de las diferencias. Concluye que no existe fundamento alguno que justifique la pretensa nulidad articulada. Cita legislación y jurisprudencia. -----

-----Refiere a la exención del impuesto de sellos. Explica que el artículo 233 inc. f) (incorporado al T.O 2004 por Ley 13360 B.O 10/08/2005), resulta aplicable solamente a aquellas operaciones celebradas con posterioridad a su entrada en vigencia. Cita la Disposición Normativa Serie "B" N° 026/06 que reglamenta la forma en que se hará operativo lo dispuesto por la Ley N° 13.360, estableciendo qué contratos, operaciones y actos realizados por las cooperativas se encuentran comprendidos en la norma citada.-----

-----Asimismo explican que se ha sentado criterio en los informes N° 092/06 y 108/06 donde se aclara que la exención abarca todos los actos realizados por la entidad con los asociados mas no entre el ente cooperativo y terceros. Explica que las exenciones impositivas constituyen una excepción al principio de la tributación, por lo que deben estar expresamente establecidas en la legislación impositiva.-----

-----Respecto del rechazo del porcentaje del tributo, da cita al artículo 292 del Código Fiscal (T.O. 2011 y cc ants.) donde surge el carácter indivisible del tributo, por lo cual la falta de pago de una de las partes no autoriza a dividir la obligación fiscal.-----

-----Afirma que conforme las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código Fiscal (T.O 2011y cc. Ant.), por lo que no resulta arbitraria la sanción aplicada. Cita jurisprudencia.-----

-----Respecto del error excusable destaca que la cooperativa de autos no ha probado su procedencia ni error alguno limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. Cita jurisprudencia.-----

-----En alusión a la responsabilidad solidaria, expresa que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley. Señala que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal. Agrega que se trata de una responsabilidad objetiva, no subsidiaria sino ilimitada, contando el Fisco con la facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. Cita jurisprudencia.-----

-----Agrega que se pone en cabeza del responsable solidario la demostración que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria. Añade que no es atendible el agravio en tratamiento ya que los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal T.O 2004 y similares anteriores no violentan lo dispuesto en la Ley 19550 (sociedades). Expresa que tampoco se viola el principio de supremacía consagrado en la Constitución Nacional, dado el carácter de la norma de fondo de la ley citada.-----

-----Manifiesta que en la ley de sociedades se consagra como principio general el de la responsabilidad solidaria de los administrados y representantes de la misma. Aclara que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. Esboza que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. Agrega que teniendo en cuenta el artículo 63 del Código Fiscal la cuestionada solidaridad se hace extensiva a la multa impuesta.-----

-----Respecto de los supuestos saldos a favor explica que deberá articular una demanda de repetición.-----

-----Con relación al planteo de caso federal, señala que no es la instancia válida para su articulación.-----

-----Por todo lo expuesto entiende deben ser desestimados los agravios traídos en su totalidad y se debe confirmar la disposición recurrida en todos sus términos.-----

III.- VOTO DE LA DRA. MÓNICA VIVIANA CARNÉ: En atención a los planteos de las

partes corresponde establecer en esta instancia si la Disposición N° 3789/10, dictada por el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación Provincia de Buenos Aires por medio de la cual dispuso que la “Cooperativa de trabajo El Hogar limitada” ha omitido ingresar el Impuesto de Sellos respecto de una serie de contratos que el Fisco identifica en el acto recurrido, se ajusta a derecho y será objeto de análisis a continuación.-----

-----En primer lugar procederé a dar tratamiento al planteo de nulidad esgrimido por los apelantes al considerar que se encuentra viciada la motivación por resultar inexactos los hechos y el derecho invocado.-----

-----En este sentido es de señalar que en materia de nulidades el artículo 117 del Código Fiscal -T.O. 2004- (artículo 128 T.O. 2011), dispone en la parte pertinente que el recurso de apelación comprende el de nulidad y a su vez, con cita en los artículos 62 y 103, prescribe en forma detallada cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.-----

-----Conforme lo viene sosteniendo este Tribunal en antecedentes análogos, el efecto nulificante de un acto presuntamente legítimo, se encuentra estrechamente vinculado con la violación del derecho de defensa del o los involucrados en el procedimiento, colocando a los mismos en situación de franca indefensión, en una posición de debilidad respecto de la potestad del Fisco. -----

-----Asimismo se ha entendido, que las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma.-----

-----Analizado el acto recurrido no se observa la carencia de los elementos constitutivos formales ni sustanciales que vicien el acto administrativo. Asimismo se dejaron debidamente plasmadas las razones y fundamentos que llevaron a la Agencia de Recaudación a establecer las diferencias en el Impuesto de Sellos, brindando su sustento fáctico y normativo, dando el debido fundamento a la causa del ajuste.-----

-----Vale en el punto traer a colación que este Tribunal desde antaño ha señalado que la mera exteriorización de un criterio diverso respecto a aquél que tuviere en su apreciación el ente fiscal, reviste una situación ajena al marco del recurso de nulidad. La queja esgrimida por los apelantes, traduce en realidad, su disconformidad con el modo en que el Organismo resolvió su situación, por lo que la vía elegida no resulta ser la idónea, en tanto debe encontrar solución en el marco del Recurso de Apelación.

(Conforme "Estrella S.A." Sala III, del 31/05/88; entre otros).-----

-----Por ende, habiéndose desplegado como sustento de la nulidad invocada fundamentos que guardan directa relación con los agravios de fondo, cabe concluir que la nulidad argüida debe rechazarse; lo que así se declara.-----

-----Sentado lo que antecede corresponde analizar si los contratos que resultaron ajustados por el Fisco se encuentran o no alcanzados por el Impuesto de Sellos.-----

-----En tal afán es del caso destacar que el Código Fiscal (TO 2004) establece que *“Estarán sujetos al impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes”* (art. 228 1^{er} párrafo). Y que a su vez el inc. f) del art. 233, incorporado por ley 13.360, reza *“Los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Provincia, no tributarán el impuesto de Sellos, en los siguientes casos:... f) Los realizados entre las cooperativas constituidas conforme con la ley nacional N° 20.337 y sus asociados en el cumplimiento del objeto social y la consecución de los fines institucionales”*.-----

-----Por su parte, y en lo atinente a su vigencia temporal, corresponde puntualizar que el artículo 4° de la ley 13.360 establece *“Las disposiciones de la presente ley comenzarán a regir a partir de su publicación y no surtirán efectos para los actos, contratos y operaciones realizados con anterioridad, cuyo tratamiento en los impuesto sobre los Ingresos brutos y de Sellos será el vigente al momento de su realización”*. La citada ley fue publicada en el Boletín Oficial el 10 de agosto de 2005.-----

-----Cabe recordar que el impuesto de Sellos, es un tributo de carácter instantáneo, que se caracteriza por gravar los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Prov. de Buenos Aires. Ello así, advierto que no se encuentra en discusión ninguno de los caracteres señalados, correspondiendo entonces decidir si, los contratos cuyo gravamen reclama el fisco, se encuentran excluidos de la tributación conforme lo dispuso la ley 13.360 al agregar el inc. f al art. 233 del Código Fiscal (T.O. 2004).-----

-----Ahora bien, es del caso identificar que algunos contratos fueron suscriptos con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley de referencia -contratos obrantes a fojas 60 (año 2004), fs. 62/63 (año 2005), fs. 64/65 (año 2005), fs. 67/68 (del 15 de abril de 2004), fs. 259/262 (año 2004). Así, siendo que a la fecha de su formalización los actos, contratos y operaciones de las cooperativas no se encontraban excluidos de la tributación, cabe rechazar el agravio articulado, y confirmar a su respecto la pretensión

fiscal, lo que así declaro.-----

-----Por su parte, resultaron ajustados por el Fisco otros contratos -fojas 61 (año 2008) y fs 216/219 (año 2006) que fueron celebrados con posterioridad al establecimiento del beneficio y es en función de ello que estimo corresponde realizar algunas consideraciones a fin de desentrañar si deben tributar o no el Impuesto de Sellos.-----

-----Considero del caso señalar que la exclusión de la tributación constituye una excepción al principio general consagrado en el art. 228 del mismo código y en cuanto al alcance que debe darse a tales clausulas legales debe tenerse presente que las normas que estatuyen beneficios de carácter fiscal no deben interpretarse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla. (Fallos: 296:153 y sus citas; 315:257).-----

-----Habida cuenta lo que antecede y en lo que respecta a los contratos que resultan ajustados por el Fisco, destaco que de la lectura del remedio procesal incoado surge que los apelantes reconocen que los contratos en cuestión fueron concertados entre la Cooperativa y terceros. Resulta claro a mi entender que no ha sido la intención del legislador considerar exentos o excluidos del gravamen a estos instrumentos, en tanto la norma resulta contundente en cuanto limita el beneficio a los actos, contratos y operaciones que las cooperativas celebren con sus asociados. Por ello, considero corresponde confirmar el reclamo fiscal; lo que así declaro.-----

-----Sentado lo que antecede, en lo que respecta al agravio vinculado al porcentaje del tributo reclamado por el Fisco, es del caso advertir que le asiste razón a la Representación Fiscal en cuando reseña que el Código Fiscal T.O. 2004, en su artículo 269 (artículo 292 T.O. 2011) establece que *“Cuando en la realización del hecho imponible intervengan dos o mas personas, todas son solidariamente responsables por el total del impuesto, quedando a salvo el derecho de cada uno a repetir de los demás intervinientes la cuota parte que le correspondiere de acuerdo con su participación en el acto.”* (El subrayado me pertenece)-----

-----En orden a lo hasta aquí expuesto, y habiéndome pronunciado por la gravabilidad de los instrumentos inspeccionados, considero que se ajusta a derecho el proceder del Fisco en cuanto grava los mismos y reclama la totalidad de las diferencias a la Cooperativa; lo que así declaro.-----

-----En lo atinente a la multa, y en orden a la queja articulada por la parte apelante alegando la ausencia del elemento subjetivo, cabe destacar que esta Sala ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo a

su vencimiento, concretándose la materialidad de la infracción con la omisión de tributo.-----

-----En cuanto al elemento subjetivo, es importante destacar que la penalidad del artículo 53 del Código Fiscal T.O. 2004 (artículo 61 T.O. 2011), no requiere la existencia de intención dolosa, como alegan los incoantes, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto la falta de pago o el pago inferior al que corresponde de acuerdo a las disposiciones legales, por lo tanto, se exige un mínimo de subjetividad, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo, circunstancia no acreditada fehacientemente en autos.-----

-----Respecto de la figura del error excusable, este Cuerpo ha tenido en consideración lo sostenido por la Suprema Corte de la Pcia. de Bs. As., en cuanto tiene resuelto que esta figura requiere de un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario” (conf. causas publicadas en D.J.B.A t. 120; pag. 209; t. 121 pag. 47, t. 122, pag. 337, etc.).-----

-----En el caso, el elemento objetivo descripto, se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el recurrente, el pago del impuesto de Sellos. Sin embargo, examinando la conducta de los apelantes corresponde diferenciar lo actuado respecto de los contratos celebrados con fecha anterior a la existencia del beneficio, (contratos obrantes a fojas 60, 62/63, 64/65, 67/68, 259/262, celebrados entre 2004 y 2005) entendiéndose que el alegado error excusable no puede tener cabida por esa misma circunstancia, resultando ajustada a derecho la sanción aplicada; lo que así declaro.-----

-----Otra reflexión merece lo actuado respecto de los contratos celebrados durante la vigencia del beneficio, esto es los que obran a fojas 61 y fs 216/219 -celebrados en el año 2008 y 2009, respectivamente-. Conforme he definido mas arriba, la instrumentación de los aludidos contratos se encuentran por fuera de los límites legales del beneficio, no obstante ello, habida cuenta que se trata de actos celebrados por la cooperativa en cumplimiento de su objeto social y de sus fines institucionales observo que tal situación pudo inducir a los apelantes a un error en la interpretación de las normas aplicables, al no advertir que los co-contratantes resultan ser sujetos ajenos a la misma, que no se desempeñan en el ámbito interno de la institución, por

tal razón entiendo que ha ocurrido la causal exculpatoria alegada. De tal manera estimo ajustado a derecho, eximir al recurrente de la multa aplicada respecto de los contratos de referencia, lo que así declaro.-----

-----Finalmente y en lo que respecta a la responsabilidad solidaria endilgada por el acto, adelanto que no puede tener acogida favorable. Esta Sala ha expresado: "...en el plano local los responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre: 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. El primer efecto de la solidaridad y lo que constituye la característica principal de ella es que el Fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente (Sala III- "Trenes de Buenos Aires S.A", sentencia del 10/11/2005).En el caso de marras se encuentra probada la representación de los sujetos mencionados en el artículo 5º del acto apelado, presumiéndose en éstos facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la misma, por ello, los sindicados responsables solidarios que pretendan excluir su responsabilidad personal y solidaria deberán aportar elementos a fin de tener por configurada la eximente prevista en el Código Fiscal.-----

-----Al respecto corresponde señalar que, 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 generan en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFABA, Sala III, "Garantía CIA Argentina de Seguros" 8/03/07, entre otras).

-----Los referidos extremos no fueron acreditados en autos por los sindicados responsables solidarios, motivo por el cual resulta ajustada a derecho la extensión efectuada en el acto administrativo, y responden solidariamente por la integración del gravamen y de la multa aplicada por la omisión incurrida respecto de los contratos celebrados con anterioridad de la vigencia del beneficio; lo que así declaro.-----

-----Finalmente, en lo atinente al agravio relativo a los supuestos saldos a favor con los que cuenta el apelante y tal como él lo introduce y confirma la Representación Fiscal en su escrito de réplica, tal reclamo ha sido canalizado mediante una demanda de repetición, razón por la cual no corresponde en esta instancia realizar

pronunciamiento alguno; lo que así también declaro.-----

VOTO DE LA DRA. DORA MÓNICA NAVARRO: Que adhiero al voto de la Sra. Vocal preopinante, por sus fundamentos.-----

VOTO DE LA DRA. CPN SILVIA ESTER HARDOY: Que sin perjuicio de compartir el criterio resolutivo de la Vocal Instructora y -en líneas generales- los fundamentos que direccionan la decisión, considero necesario agregar algunas cuestiones adicionales.- -
-----Que con relación al planteo de nulidad incoado por encontrarse viciada la motivación por ser inexactos los hechos y el derecho invocado, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio propiciado por la Vocal instructora, lo que deriva en el rechazo de los mismos; que así se declara.-----
-----Que establecido lo anterior, debo analizar los agravios de fondo impetrados, específicamente con relación al agravio centrado en analizar si los contratos que resultaron ajustados por el fisco se encuentran o no alcanzados por el Impuesto de Sellos. -----
-----Que en relación a los contratos obrantes a fojas 60 (año 2004), fs. 62/64 (año 2005), fs. 67/68 (año 2004), y de fs. 259/262 (año 2004), comparto las consideraciones expuestas por la distinguida Vocal Instructora, en virtud de lo cual, este planteo debe ser desestimado.-----
-----Que corresponde aclarar, respecto a los restantes contratos, que los de fojas 61

(año 2008) y fojas 216/219 (año 2006) fueron celebrados con posterioridad a la vigencia del beneficio dispuesto por la ley 13.360, que agregó el inc. f al art. 233 del Código Fiscal (T.O. 2004). Sin embargo, adelanto la opinión que tampoco ellos se encuentran alcanzados por la exención, toda vez que –según lo señala correctamente la Vocal que antecede en el orden de votación– fueron celebrados entre la cooperativa y terceros.-----

-----Que ello no implica desconocer que –de conformidad con lo dispuesto por el artículo 5 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores)– resultan admisibles todos los métodos de interpretación para establecer el sentido y alcance de las normas tributarias, las que incluyen –obviamente– las destinadas a consagrar la exención bajo estudio, conforme lo entendió la suscripta en el voto pronunciado en la causa "Lopez Juan Lujan" (de fecha 8 de abril de 2014 reg. N° 2852).-----

-----Que de tal forma, deben descartarse los métodos apriorísticos de interpretación de las normas exentivas, correspondiendo –en cambio– efectuar sobre las mismas una razonable interpretación, que lejos de restringir el alcance y sentido de la norma, permita a la misma cumplir con su finalidad (Cfr. C.S.J.N. *in re* "Sanguinetti, Tulio c/ Estado Nacional (DGI) s/ repetición", Fallos 303:764; "Club 20 de Febrero c/ Estado Nacional y/o AFIP", de fecha 29 de septiembre de 2006; ambos citados en el voto de la instrucción).-----

-----Que lo expuesto resulta concordante con la posición que señala que "...no sólo no hay simetría ni oposición entre tributo y exención, sino que entre ambos no puede establecerse ningún hiato lógico ni jurídico, al ser ambos manifestación y contenido del deber de contribuir. En cuanto a que éste se concreta por las leyes tributarias fijando las consecuencias de hechos indicativos de capacidad económica y expresivos del conjunto de principios tributarios y de política social y económica, tan manifestación del deber de contribuir resultan los supuestos gravados de un tributo como los supuestos exentos y parcialmente exentos. Sólo del conjunto de ellos se puede obtener la trascendencia tributaria del hecho imponible en su conjunto, o, dicho en otros términos, también la exención integra la disciplina jurídica del hecho imponible, al modular la prestación en supuestos determinados (Casado Ollero, Gabriel; Falcón y Tella, Ramón; Lozano Serrano, Carmelo; Simón Acosta, Eugenio. *Cuestiones Tributarias Prácticas*. 2da. Edición ampliada y actualizada. Editorial La Ley. Madrid. P. 170/171).- -

-----Que establecido lo anterior, debo señalar que precisamente la razonable interpretación que debe realizarse de la norma exentiva, lleva a descartar la procedencia del recurso incoado, toda vez que lo pretendido por el recurrente, es –

directamente– la aplicación de dicho beneficio a supuestos distintos de los previstos por el legislador.-----

-----Que en consecuencia, adhiero a lo resuelto por la Vocal Instructora, desestimando el planteo efectuado; que así se declara.-----

-----Que con respecto al error excusable alegado por el recurrente en relación a la sanción aplicada, adhiero al tratamiento efectuado por la Vocal Instructora, correspondiendo eximir al recurrente de la multa impuesta respecto de los contratos celebrados en el año 2008 y 2009, que así se declara. -----

-----Que finalmente, en cuanto a los restantes agravios y planteos, adhiero a lo expuesto por la Vocal Instructora, que así finalmente se declara.-----

-----Que con ese alcance, dejo expresado mi voto.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1.- Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación articulado a fojas 822/831 por los señores Evangelina Lorenzo Eliza (sic), en carácter de presidenta de la Cooperativa y por su propio derecho, Favio (sic) Danech y Mariela Amado, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry contra la Disposición Determinativa y Sumarial N° 6325/10 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2.- Dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 3° de la citada Disposición, respecto de los contratos celebrados en el año 2008 y 2009 (fojas 61 y fs 216/219) de conformidad a lo expuesto en el considerando III de la presente. 3.- Confirmar en las restantes cuestiones el acto apelado. Regístrese, notifíquese, cumplido devuélvase.-----

Registro N° 2929.

Firman: Dra. Mónica Viviana Carné – Dra. Dora Mónica Navarro – Cra. Silvia Ester Hadoy (por su voto).

Ante mí: Dr. Eduardo Aníbal Alza - Secretario de Sala III.



