



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 19 de marzo de 2019.

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2306-180506 del año 2009, caratulado “FRIGORÍFICO PENTA S.A”.

**Y RESULTANDO:** Que a fojas 3208/3220, 3221/3234 y 3235/3274 los señores Juan Carlos Delaney, Carmelo Antonio Pablo Del Regno (ambos por derecho propio) y el Dr. Leonardo Javier Lew, en su carácter de apoderado de la firma “Frigorífico Penta S.A”, interponen Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2469/2012 dictada por ARBA, con fecha 12 de julio de 2012 (fs 3175/3202).

-----Que mediante el citado acto la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales del sujeto del epígrafe, en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 2006 y 2007, por el ejercicio de las siguientes actividades: “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne” (Código 151110), “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados” (Código 522210), “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código 632000) y “Servicios empresariales NCP” (749900), estableciendo diferencias a favor del Fisco que ascienden a la suma de pesos un millón ciento noventa y siete mil seiscientos setenta y ocho (\$1.197.678) y cuyo pago intima en el art 5°. Dicha suma deberá ser abonada conjuntamente con los intereses establecidos en el artículo 96° del Código Fiscal. Asimismo, aplica multa por omisión y establece la responsabilidad solidaria del Sr. Juan Carlos Delaney y el Sr. Carmelo Antonio Pablo del Regno.

-----Que a fs. 3284, se adjudica la causa para su instrucción a la Dra. Laura Cristina Cenicerros, Vocal de 4ta. Nominación de la Sala II, la que se integra con el Dr. Carlos Ariel Lapine, Vocal de 5ta. Nominación y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de 6ta. Nominación ( designado como Vocal de la 6° Nominación e integrante de esta Sala por Decreto N° 56E de fecha 17 de abril de 2017, conf fs 3313).

-----Que como consta a fs. 3287/3288, la parte ha dado cumplimiento a los requisitos de admisibilidad y se han llevado a cabo los distintos pasos procesales previos al dictado de la sentencia, dispuestos por el Código Fiscal, el Dec. Ley 7603/70 y el Dec. Ley 6716 (t.o. Decreto 4771/95) arts. 12 inc. g) “in

  
Dra. Laura Cristina Cenicerros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelacion  
Sala II

fine" y 13, y demás normas complementarias y/o supletorias que rigen el procedimiento.-----

-----Que a fojas 3300/3310, obra el escrito de responde efectuado por el Sr. Representante Fiscal.-----

-----Que estando la causa en condiciones de resolver, a fs. 3313 se dictan autos para sentencia (art. 115 del Código Fiscal).-----

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que -conforme orden del expediente- en sus libelos recursivos, los Sres. Juan Carlos Delaney y Carmelo Antonio del Regno presentan identidad de agravios, motivo por el cual serán tratados conjuntamente. Así luego de realizar un minucioso detalle de los antecedentes de autos, y sin perjuicio de tener por reproducidas íntegramente las impugnaciones efectuadas por la firma contribuyente, se agravian específicamente de la extensión de la responsabilidad en forma solidaria.-----

-----En tal sentido, alegan que el Organismo Recaudador pretende aplicar la responsabilidad solidaria respecto de la supuesta deuda, que ha estimado en cabeza de la contribuyente principal, so color de lo previsto en los artículos 21° y 24° del Código Fiscal, sin especificar qué inciso/s de la primera de dichas normas, resultaría supuestamente aplicable al caso. Destacan que la responsabilidad solidaria legalmente establecida en los mencionados artículos invocados en la Resolución crisis, sólo se extiende al pago del gravamen, o la deuda fiscal principal, lo que implica que dicha deuda resulte exigible, extremo que no se verifica en el presente caso.-----

-----Plantean, asimismo, la inconstitucionalidad de las disposiciones del Código Fiscal referidas al instituto. Consideran que existe una contradicción con el criterio de la Constitución Nacional y la ley de sociedades comerciales, toda vez que las provincias sólo conservan el poder legislativo que no haya sido delegado, deviniendo improcedente que la jurisdicción legisle sobre el particular y amplíe la responsabilidad patrimonial de los directores de una sociedad anónima. Cita, en aval de su postura, la doctrina sentada in re "Filcrosa" por la Corte Suprema de Justicia, entre otros precedentes jurisprudenciales nacionales y provinciales.-----

-----A su vez, se agravian de la extensión de la responsabilidad en forma



solidaria por la conducta infraccional de la contribuyente. Alegan que con dicho proceder se conculca groseramente el principio de personalidad de la pena de raigambre constitucional. Sostienen que ARBA no ha acreditado ni la comisión de la conducta omisiva ni la culpabilidad que requiere el tipo legal que pune la omisión del tributo. Traen a colación doctrina y antecedentes de este Cuerpo, entre otros, a fin de acreditar sus dichos, y solicitan se deje sin efecto el sumario instruido. A todo evento, peticionan se disponga la inconstitucionalidad del artículo 63° del Código Fiscal provincial por violentar la garantía de personalidad de la pena.-----

-----En orden a acreditar sus dichos, ofrecen prueba documental y dejan planteada la reserva del caso federal y de la cuestión constitucional.-----

-----Por su parte, en su escrito de queja de fojas 3235, el apoderado de la firma contribuyente comienza haciendo un relato minucioso del procedimiento llevado a cabo por el agente fiscalizador hasta el dictado de la Resolución de Inicio. -----

-----Seguidamente invoca la nulidad del acto que recurre alegando la ausencia de emisión del dictamen jurídico previo a su dictado, conforme se infiere del artículo 108, inciso c), de la ley de procedimiento administrativo local. Sustenta su petición en jurisprudencia nacional. -----

-----Luego reitera el planteo de nulidad oportunamente opuesto contra la Resolución de Inicio. Sostiene que el acto en crisis vulnera las garantías constitucionales de defensa y de debido proceso adjetivo, toda vez que prescinde de explicar, concreta y circunstancialmente, cómo la Autoridad de Aplicación arribó a los exorbitantes montos de diferencias ajustadas en la base imponible (ingresos) de la actividad "**Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne**". Sobre el ajuste por dicha actividad manifiesta que ignora, por no explicitarlo el Fisco en ninguno de los dos actos administrativos que dictó, cuál es el origen de las diferencias consignadas en los Formularios R-222 como "montos de impuesto ajustado". -----

-----En otro punto opone excepción de prescripción de las acciones del Organismo Fiscal para reclamar la supuesta deuda por los períodos 1/2006 a 4/2007 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al amparo de la normativa específica que en la materia establece el Código Civil. Manifiesta que el



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

cómputo del plazo de cinco años para la prescripción de las acciones del Fisco a la luz del Código Civil, que impera en la materia, comienza a correr desde que acaece el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del tributo y hacer efectivo su pago, en tanto la misma es "*la fecha del título de la obligación*" en los términos del artículo 3965, puesto que a partir de ese momento, resulta exigible el pago de dicha obligación tributaria. -----

-----Consecuentemente, señala que computando el plazo quinquenal a partir del vencimiento fijado en el calendario establecido por la Autoridad de Aplicación del Convenio Multilateral para el último de los períodos involucrados en el planteo -esto es, 4/2007- el que empezó a correr el 18/05/2007, cumpliéndose íntegramente el 18/05/12. Con lo cual las acciones para el reclamo de las pretendidas acreencias-por los períodos enero de 2006 a abril de 2007- se encuentran lisa y llanamente prescriptas. -----

-----Sostiene que frente a la defensa de prescripción opuesta, no podrá argüirse el modo de computar el plazo quinquenal de prescripción según el Código Fiscal local -esto es, según la previsión del artículo 159, a partir del 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales-, pues dicha modalidad de cómputo, se contraponen indudablemente con lo establecido por la norma de fondo nacional, fijando en rigor, un plazo mayor al quinquenal.--

-----En este punto, destaca que ante la colisión entre lo dispuesto por el articulado del Código Civil y cualquier ley Provincial, tendrá prelación lo que dispone la ley nacional. Este ha sido el criterio seguido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Filcrosa" del 30/09/03. Precedente ratificado mas recientemente por el mismo Tribunal, en la causa "Municipalidad de la Matanza c/Casa Casmma SRL" de fecha 26/3/09, entre otros. Destaca que dicho antecedente tuvo acogida en al Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, in re "Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada".-----

-----Por lo expuesto deja planteada la inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Fiscal vigente, y solicita se haga lugar a la defensa de prescripción opuesta.-----

-----Eventualmente para el caso que no prosperen las defensas opuestas,



presenta los siguientes agravios de fondo: a) Plantea la arbitrariedad del ajuste por una "presunta declaración en defecto de la base imponible de la base imponible", respecto de la actividad "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151110). Sobre el punto, si bien desconoce el origen de las diferencias ajustadas, tal como lo sostuvo al momento de plantear la nulidad del acto, manifiesta que en el supuesto caso que el ajuste versara sobre la inclusión de las operaciones de exportación realizadas a Tierra del Fuego, la misma resulta ilegal, por cuanto la actividad exportadora no está gravada por el IIBB según lo establece expresamente el artículo 160 del C.F. T. O 2004. -----

-----Hace notar que así como no surge del acto en crisis, ninguna controversia en orden a la existencia de las operaciones de venta al Territorio de Tierra del Fuego, tampoco cabe la menor duda de que tales operaciones de venta se reputan exportaciones -y, consecuentemente, no gravadas por el IIBB- al amparo de la Ley 19.640 que estableció como Área Aduanera Especial de Tierra del Fuego, al ámbito espacial comprendido entre los límites territoriales, marítimos y aéreos que delimitan a la provincia del Tierra del Fuego, que comprende todo el territorio nacional de la República Argentina excluida la Isla de Tierra del Fuego. -----

-----Para el eventual caso que se confirmara el criterio del Fisco de deparar a las exportaciones analizadas el carácter de ventas locales para, de tal modo, incluir los ingresos provenientes de las mismas en al base imponible del IIBB del período 2005, "impugna nuevamente" la liquidación de las diferencias plasmadas en los formularios R-222 para el rubro 151110, toda vez, que los ingresos obtenidos por la firma, por tales ventas al Territorio de Tierra del Fuego "ni remotamente" se acercan al monto imponible ajustado plasmado en dichos formularios (que en total alcanza la exorbitante suma de \$88.884.864,94).-----

-----b) También presenta agravio por la inexistencia de la "pretendida actividad" de "Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados" (Código NAIIB 522210). Señala que el fisco consideró gravadas-bajo éste código- las ventas al Estado y aquellas que fueron realizadas desde el punto de venta B 0008, según interpretación brindada por la Gerencia General de Servicios

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

Técnicos, en su Informe N° 23/2007. Sin embargo la resolución omite aclarar que el mencionado informe fue emitido respecto de la actividad de la industria gráfica, que nada tiene que ver con la actividad del frigorífico, soslayando a su vez, que existen otros informes que dicen lo contrario.-----

-----Al respecto, pone de relieve que resulta palmariamente arbitrario y lesivo de la garantía de expresa legalidad en materia tributaria aplicar analógicamente, por vía interpretativa, la previsión del artículo 193 del C.F t.o. 2004 (hoy artículo 217) en su primer párrafo, a las ventas realizadas al Estado (para el caso, las realizadas al Ejército Argentino, a la Armada Argentina y al Estado Mayor Conjunto de las Fuerzas Armadas), cuando el Legislador, NO las ha caracterizado como ventas minoristas, ni tampoco a consumidor final. Entiende irrazonable la tesitura del fisco, en la medida que implica escindir un proceso único e inescindible, donde la comercialización (esto es, para el caso, las ventas al Estado) no es una actividad independiente de orden mayorista o minorista, sino la consecuencia directa e ineludible de la actividad primaria explotada por Frigorífico Penta S.A, pues nadie, produce o fabrica para no vender. Funda su tesitura en antecedentes jurisprudenciales.-----

-----Por otro lado, respecto de las ventas efectuadas desde el Punto de Venta B 0008, aclara que no se trata de una carnicería, en el sentido de un local comercial de venta de carne al público en general, sino de una parte integrante del propio frigorífico donde la carne troceada se expende principalmente al personal que trabaja en la planta.-----

-----Por último impugna por arbitraria e improcedente la liquidación practicada en este rubro, pues para la pretensa actividad 522210, el monto imponible declarado se consigna en cero, y se aplica directamente la alícuota del 3% sobre el monto imponible ajustado en cada mensualidad, como si Frigorífico Penta nunca hubiese tributado sobre la misma.-----

-----c) Plantea la inexistencia de la actividad de "Servicios empresariales n.c.p". Reputa erróneo considerar los ingresos provenientes del "Servicio de faena", "Transporte de bienes de su propiedad" y "Lavado de jaula", como desvinculados e independientes de la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne", respecto de la cual representan lisa y llanamente



actividades "COMPLEMENTARIAS".-----  
-----Respecto al lavado de jaulas, particularmente señala que la firma no desarrolla el lavado de camiones jaula, sino, que el lavado de los camiones forma parte del proceso industrial de la actividad frigorífica desarrollada. Por normativa del SENASA -Resolución 289/1996- es obligatorio el lavado y la desinfección del transporte de hacienda en pie. La actividad que pretende ajustar el Organismo Fiscal, no es una actividad independiente que desarrolle la firma, sino que forma parte de la actividad industrial, y por lo tanto gravada a la alícuota del 0,5%.-----

-----Ahora bien, respecto al servicio de faena, manifiesta que no corresponde en modo alguno depararles el tratamiento de servicios comerciales gravados al 3,5%. En apoyo a sus dichos señala que con el servicio de faena se verifica una evidente transformación del bien originario, entiende que dicha actividad consiste en el sacrificio de la hacienda, normalmente retribuido con los subproductos. De tal modo dicha actividad encuadra en el concepto de industria, teniendo en cuenta que, por *actividad industrial*, ha de entenderse aquella que logra la transformación física, química o físico química, en su forma o esencia, de materias primas o materiales en nuevos productos. Sin óbice que a su parecer- representa lisa y llanamente una actividad complementaria de la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne".-----

-----Por lo que sostiene corresponde dejar sin efecto el ajuste practicado por este rubro, impugna aquí también la liquidación practicada en los formularios de ajuste-ejercicios 2006 y 2007- al consignar el monto imponible en cero y aplica directamente las alícuotas del 3,5% y 4,55% respectivamente, como si la empresa nunca hubiese tributado sobre estos montos, cuando el impuesto fue liquidado con la alícuota del 0,50%, bajo la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne".-----

-----d) Con respecto a la distribución de la base imponible entre las distintas jurisdicciones bajo las normas de Convenio Multilateral, manifiesta su oposición al criterio fiscal de asignar íntegramente a la Provincia de Buenos Aires, so pretexto de inexistencia de sustento territorial, los ingresos correspondientes a las jurisdicciones de Chubut, Córdoba, Corrientes, Formosa, Mendoza,

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

Misiones, Río Negro, Santa Cruz, Santa Fe, Tierra del Fuego y Tucumán. Alega que el método utilizado por la administración resulta irrazonable y de ningún modo -aduce- responde a "base cierta", tal como expone el acto en crisis. Detalla que el Organismo Fiscal sin considerar ni las registraciones ni los comprobantes respaldatorios de las operaciones celebradas por la firma en los períodos 2006 y 2007, se limita a sostener la inexistencia de sustento territorial y a presumir cuál fue el destino de los bienes en cada una de las operaciones, lo que demuestra por parte del Organismo la utilización indebida de la modalidad de estimación presunta. Lo que permite señalar a su entender que la disposición emitida es nula por carecer de fundamentos. Alega que ha ofrecido medidas probatorias para contrarrestar el ajuste fiscal y no se le ha hecho lugar a la misma, tendiente a demostrar sustento territorial en otras jurisdicciones, y concluye que el ajuste al coeficiente de ingresos debe ser revocado, con costas.-----

-----e) Se agravia asimismo de la reasignación de diversos gastos efectuado por el ente recaudador. Así, la inspección, con relación a los "Fletes Hacienda en Pie", adujo que era de aplicación la Resolución 35/2008 de la Comisión Arbitral, y distribuyó el 50% por lugar de origen del viaje, y el 50% restante fue atribuido íntegramente a Provincia de Buenos Aires por presumir la Agencia que el lugar de destino era la planta frigorífica ubicada en la localidad de Quilmes. Considera que dicho método se aparta de lo previsto en el artículo 4º del Convenio Multilateral y es contradictorio con el aplicado por el Fisco respecto de las "Comisiones Compra de Hacienda y Gastos Generales Compra de Hacienda", donde la fiscalización asignó el 15% de dichos gastos a Provincia de Buenos Aires. Impugna, asimismo, la reasignación de los conceptos de "Amortización de Rodados", "Gastos Rodados" y "Combustibles Lubricantes", alegando que, el fisco aplicó un criterio interpretativo surgido con posterioridad al tiempo de los hechos, tal como el expuesto en la Resolución General 08/2008 C.A, y peticona se revoque el acto determinativo en este punto.-----

-----f) Por último impugna la liquidación practicada para el rubro 151110, en tanto, ni aún en el caso que el Organismo Fiscal hubiera considerado en el mencionado rubro a las exportaciones efectuadas por el Frigorífico, los ingresos



obtenidos por tales ventas al Territorio de Tierra del Fuego ni remotamente se acercan al monto imponible ajustado plasmado en los formularios de ajuste R-222. También le causa agravio lo dicho en el acto en crisis respecto a que se detrajeron los importes correspondientes a la actividad “servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000), siendo que dicha actividad no la desarrolla la firma apelante, su surge de los formularios R-222 que el Organismo Fiscal sostenga lo contrario. -----

-----Por otra parte, al tiempo de expresar agravios respecto de la multa impuesta, niega haber cometido la infracción enrostrada. Alega que el organismo recaudador no prueba ninguna conducta de su parte, sino que la tiene por cierta y acaecida a partir de los ajustes propuestos, los cuales reposan –a su criterio- en interpretaciones irrazonables de normas. Considera que se verifica la ausencia de materialidad y subjetividad, citando –en este último aspecto- doctrina y jurisprudencia en aval de su postura. A todo evento plantea la prescripción de la sanción impuesta. No obstante ello, invoca la existencia de error excusable, en la medida que lo entiende aplicable, con citas doctrinales y jurisprudenciales.-----

-----Finalmente, ofrece prueba documental y pericial contable, y plantea reserva del Caso Federal.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento de los agravios vinculados al planteo de nulidad. Respecto a la falta de dictamen previo, adelanta su improcedencia, en atención a que dicho instituto no se encuentra previsto en el plexo legal fiscal provincial como requisito previo al dictado del acto determinativo tributario. También aclara que en esta instancia se encuentra precluida la etapa procedimental establecida para efectuar impugnaciones contra la Disposición de Inicio.-----

-----Destaca que la determinación impositiva se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable. Se ha desarrollado enmarcada en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, resguardando el derecho de defensa del contribuyente, a fin de realizar los reclamos que hagan a su derecho. Asimismo señala que el acto en crisis, con sustento en los Libro Iva Ventas, Mayores Contables y Declaraciones Juradas

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

de la firma, determina que las diferencias no justificadas responden a la declaración en defecto de la base imponible por la actividad "Matanza de ganado bovino", omisión de declarar las actividades de "Venta al por menor de carnes rojas (...)", "Servicio de almacenamiento (...)" y "Servicios empresariales" e incorrecta determinación del coeficiente de ingresos y gastos. -----

-----A mayor abundamiento, resalta que la crítica efectuada en el libelo en responde, da cuenta del acabado entendimiento de las causales de ajuste configuradas en autos, por lo cual llega a la conclusión que el pedido de nulidad vislumbra una disconformidad con los fundamentos del ajuste y no la omisión de un requisito esencial del procedimiento y consecuentemente la existencia de un derecho lesionado. Manifiesta, asimismo, que el juez administrativo, en tanto director del procedimiento de determinación, posee facultades instructorias que le permiten desechar aquellos medios probatorios que considera improcedentes para la dilucidación de la causa.-----

-----Asimismo, rechaza la prescripción opuesta. Sostiene que 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 particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia de Buenos Aries al Gobierno Federal. Efectúa el cómputo de los plazos verificados en autos aplicando lo dispuesto por los artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal (t.o. 2011 y cc. anteriores) y concluye que las acciones del Fisco perduran vigentes para determinar y exigir el pago objeto del ajuste.---

-----En torno a la cuestión de fondo que se cierne sobre el tratamiento fiscal otorgado a las ventas de productos cuya entrega se realiza en Tierra del Fuego, luego de resaltar la regulación dispuesta por la legislación nacional aduanera-Ley 19.640-, destaca que el alcance otorgado al término "exportación" prevista en el artículo 186 inc d) del Código Fiscal t.o. 2011, no se compadece con lo dispuesto por la mencionada ley. En efecto el término "exportación" previsto en inciso d), define a las operaciones de venta con destino al exterior, o sea "terceros países".-----



-----Así entonces, en la especie, se trata de operaciones en las cuales no se verifican los extremos establecidos en la norma fiscal, en tanto se ven involucradas transacciones económicas llevadas a cabo en este país. -----

-----Respecto a las ventas efectuadas al Estado, refiere que la circunstancia que la firma desarrolle una actividad exenta en virtud del Pacto Federal, no impide el cobro del impuesto, cuando sus ingresos provienen de ventas a “consumidores finales”, circunstancia expresamente regulada por las leyes 11.490 y 11.518. Expresa que según los decretos 3354/95 y 2782/96 el concepto de comercio minorista viene dado por el destino económico del bien vendido, obteniendo tal carácter cuando el adquirente lo destine a uso o consumo no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica posterior.-----

-----Por último deshecha lo planteado por la parte en cuanto al caso del Informe 100/2005 en tanto refiere al tratamiento de los recuperos de animales de terceros, dados en pago por la faena. Asimismo, señala que idéntico tratamiento fue otorgado por la fiscalización a las “ventas al personal de la planta” efectuadas en el punto de venta B 0008. Destaca que el juez administrativo expresó a fs 3198 que erróneamente fueron tributadas bajo el código de actividad NAIIB 151110 a la alícuota del 0,5% y consideradas en el ajuste.-----

-----Por otra parte, respecto de los ingresos correspondientes a la actividad de “Servicios empresariales ncp”, se procedió a discriminar los ingresos registrados en el Libro Iva Ventas, que integran entre otros “utilización de sala de desposte y cámara frigorífica”, “lavado de jaula”, “limpieza de jaula”, “servicio de faena”, sosteniendo Arba, que los mismos configuran servicios y deben tributar como tales.-----

-----Seguidamente respecto al método utilizado por ARBA en relación a la conformación del coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral, expresa que ninguno de los puntos ofrecidos por el contribuyente, tiende a dar sustento a la existencia de actividad por parte del contribuyente en otra jurisdicción, ni obra en los actuados constancia alguna de la cual pueda inferirse gastos realizados fuera del territorio bonaerense. Transcribe párrafos de Resoluciones de la

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

Comisión Arbitral para fundamentar su posición. Con transcripciones textuales de las partes pertinentes del acto recurrido y del informe de fiscalización, rechaza la totalidad de los agravios referidos al ajuste en cada uno de los rubros tanto de ingresos como de gastos, apoyándose en las constancias de autos y en antecedentes de este Tribunal y de los organismos del Convenio Multilateral para sustentar la postura fiscal.-----

-----A su turno, ratifica la aplicación de la sanción. Pone de resalto que la misma ha sido impuesta en virtud de la aplicación de la legislación vigente, enmarcada en las previsiones del artículo 61º 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. No advierte la concurrencia de ninguna causal exculpatoria que, a su entender, configuraría aplicable el instituto del error excusable y, a fin de abonar sus dichos, trae a colación sendos precedentes de este Cuerpo. -----

-----Finalmente convalida la responsabilidad solidaria extendida en los actuados, tanto respecto del tributo como de la sanción. Con cita -y en parte transcripción- de los artículos 21º, 24º y 63º del Código Fiscal (t.o. 2011 y ccs. anteriores) y jurisprudencia del Cuerpo, concluye 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 ley al Fisco únicamente la comprobación del efectivo cargo social para imputar la misma, y resalta que la acreditación en torno a que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social se encuentra ausente en autos.-----

**III.- Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros:** Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 2469/2012.-----

-----Dada la identidad de los agravios esgrimidos por los apelantes, abordaré las piezas recursivas en conjunto. -----

-----Asimismo, independientemente del orden que han utilizado los quejosos en sus extensos escritos recursivos, voy a despejar las distintas cuestiones traídas



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
“FRIGORIFICO PENTA S.A.”

en el siguiente orden: 1. Prescripción e Inconstitucionalidad de las normas provinciales 2. Nulidad de las Resoluciones de Inicio y Determinativa por falta de fundamentación de la determinación practicada, 3. Agravios vinculados con la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación. 4. Responsabilidad solidaria y Multa.-----

----1. Advierto que los apelantes invocan la prescripción de las acciones y poderes del Fisco provincial para determinar la obligación tributaria de la firma, alegando que en el presente, se deben aplicar los preceptos del Código Civil, toda vez que lo contrario implicaría desconocer una norma de rango superior, violentando lo dispuesto en los artículos 31 y 75 inc 12 de la Constitución Nacional.-----

-----Sobre el punto, ratifico mi postura sustentada en distintos precedentes, que rechaza la prevalencia de la ley de fondo, criterio que ha sido convalidado por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, Ley 26.994 en su artículo 2532. Al respecto, y dada la claridad y solvencia argumental que exhiben, traigo también a colación lo expresado con anterioridad por el Alto Tribunal de la Ciudad de Buenos Aires en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” del 17/11/2003, donde se dijo: *“Los estados locales son los que deben decidir en que plazos y bajo que circunstancias prescribe una obligación tributaria, lo que contribuye a establecer una política tributaria previsible y efectivamente autónoma, pues si los plazos de prescripción son ordenados y modificados por el legislador federal, el sistema de recaudación tributario deja de ser local al quedar sujeto a las decisiones de un poder ajeno.”* (del Voto de la Dra. Ruiz). Como también que la regulación de la prescripción liberatoria por la Ley de Fondo está *“destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla. Si tenemos en cuenta que las provincias no han delegado en el Gobierno Federal el dictado de los códigos de procedimiento, parece razonable pensar que el legislador federal al dictar las normas que constituyen la legislación común- ha querido asegurarse -con criterio debatible desde el punto de vista constitucional- cierta homogeneidad en algún aspecto atinente a dicha regulación”* (Voto de la Dra. Conde).-----

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

-----Ahora bien, no escapa a mi conocimiento, el reciente fallo de la SCJBA en la causa A. 71388 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" que confirmó la declaración de inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal T.O. 2004 (hoy art. 159) dispuesto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata. Tal extremo podría configurar la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*"Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas"*). -----

-----Sin embargo, tal posibilidad se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, en virtud que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires ha deducido con fecha 8 de junio de 2018, Recurso Extraordinario Federal ante la CSJN contra la sentencia dictada con fecha 16 de mayo de 2018.-----

-----Sin perjuicio de lo expuesto supra, 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 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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
“FRIGORIFICO PENTA S.A.”

laboral, etc.” del 11/04/2012).-----

-----Sentado lo expuesto a fin de determinar el inicio del computo del plazo prescriptivo cabe destacar, que la base imponible del tributo está compuesta por los “*ingresos brutos devengados durante el período fiscal*”, siendo el mismo el “*año calendario*”. El plazo comienza entonces al año siguiente de la presentación de la DDJJ anual de conformidad a lo dispuesto por el artículo 133, primer párrafo del CF t.o. 2004 -159 t.o. 2011- el que textualmente dispone: “*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...*”-----

-----Sobre el punto entiendo que la norma en cuestión es clara y coherente, siendo su finalidad al establecer el inicio del término prescriptivo, la de armonizar con los restantes preceptos que regulan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como con las normas contenidas en el Título XII, DE LOS PROCEDIMIENTOS DE DETERMINACIÓN DE OFICIO y EL CONTENCIOSO FISCAL, a saber artículos 51, 58, 99, 112, 113, 187, 201, 209, 210, entre otros, del Código Fiscal, T. O 2011 y concordantes de años anteriores.-----

-----Del conjunto normativo implicado, cabe destacar que el hecho que la ley disponga la presentación de declaraciones juradas mensuales o bimensuales- según el tipo de contribuyente- no revierte esa condición. Precisamente, los pagos se efectúan mediante los denominados “anticipos”. El “último anticipo” y a su vez, la “declaración jurada” resumen o final (art. 210), se ingresa y presenta, respectivamente, durante el transcurso del siguiente año calendario. Esta, denominación de “anticipos” es lo que refuerza la idea de anualidad de la obligación fiscal.-----

-----En ese orden, cabe resaltar que la Declaración Jurada Anual es un acto que no es meramente informativo, ya que constituye la forma de exteriorizar ante la administración tributaria, el cumplimiento de la obligación impositiva del período fiscal de que se trate, por parte del sujeto pasivo. Es su cuantificación, por lo que es un acto de conocimiento y voluntad. La consecuencia de su no presentación puede ser la aplicación de una sanción formal, pero también su

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

impugnación, dando comienzo al procedimiento de determinación de oficio. (conforme mi Voto en autos "Quinta Fresca S.R.L", Sent. Sala I del 23/08/2007, entre muchas otras).-----

-----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 Nº 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 1º 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 1º 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 2006, período más antiguo, comenzó a correr el 1º de enero de 2008, ergo hubiera culminando fatalmente el 1º de enero de 2013, de no haber acaecido alguna de las causales interruptivas o suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.-----

-----En este sentido, cabe advertir que la Autoridad de Aplicación notificó la Disposición Delegada, ahora en crisis, a la firma y a los responsables solidarios el día 12 de octubre de 2012 (fojas 3203/3204/3205), operando en estas actuaciones la causal suspensiva del artículo 161º: "*Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
“FRIGORIFICO PENTA S.A.”

*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 correspondientes a los períodos fiscales 2006 y 2007, no puede prosperar, lo que así resuelvo.-----*

-----Distinta es la conclusión a la que debe llegarse en cuanto a la sanción aplicada. Respecto del término debe estarse al artículo 159 del Código Fiscal (“T.O, 2011) que en su parte pertinente dispone que comenzará a correr desde el “1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales”. -----

-----Por lo tanto para la multa por omisión establecida en el artículo 61 —T.O. 2011—respecto del período fiscal 2006, el término de la acción comenzó a correr el 1º de Enero de 2007, encontrándose prescripta la facultad del Fisco para aplicar la misma, al tiempo de haberse notificado el acto determinativo, lo que así declaro.-----

----2. Nulidad. Cabe anticipar-, al amparo de la normativa vigente, que las constancias obrantes en autos me llevan a descartar la nulidad invocada. Así pues, en primer término, respecto de la omisión de dictamen jurídico previo, observo que tal acto no constituye un requisito legal para la validez del acto determinativo. Tal como se ha sostenido desde antaño, “...La existencia de dicho dictamen no se encuentra prevista en el código de la materia como recaudo previo a cumplimentar por la administración fiscal para dictar sus decisiones (...) que aún en las actuaciones que se rigen por el procedimiento regulado por el Decreto-Ley 7647/70, cuando el órgano administrativo aplica

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

*adecuadamente el derecho positivo, la falta de asesoramiento jurídico previo no puede hacerlo pasible de nulidad, pues se estaría en un supuesto de declaración de nulidad por la nulidad misma (Hutchinson, 'Procedimiento Administrativo de la Pcia. De Bs. As.', ed. 1995, Pág. 211)...'* (T.F.A.B.A., en autos "BELGRANO SOC. COOP. LTDA. DE SEGUROS", Sentencia de fecha 21 de abril de 1991).-----

-----Respecto a la nulidad invocada contra la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial- N° 870/12, cabe anticipar que no resulta procedente, dado que es un acto meramente preparatorio, y –en este sentido– no resulta susceptible de apelación ante este Cuerpo (artículo 128 del Código Fiscal, T.O. 2011 y concordantes anteriores).-----

-----Asimismo respecto a la falta de fundamentación, traigo a colación que el Código Fiscal en sus arts. 70 y 114 (T.O. 2011), preceptúa en forma detallada, los requisitos que debe contener el acto de determinación impositiva a fin de que cause efectos jurídicos y no esté viciado de nulidad por ausencia de los mismos. En ese orden, del análisis de la Resolución Delegada 2469/12, no se advierte carencia ni insuficiencia de los elementos constitutivos formales y sustanciales que pudieran traer aparejada la nulidad. Por el contrario, la pieza determinativa cumple con la prescripción del art. 114 citado supra. Así se observa que al momento de contestar los agravios vertidos por el apelante al momento del descargo a la Resolución de Inicio, desde fs. 3190 vta. a 3195 describe detalladamente el procedimiento empleado por el inspector para la determinación practicada. -----

-----Al respecto, debo decir que tal como lo ha venido sosteniendo este Cuerpo en numerosos precedentes, no procede la declaración si ello conlleva al apartamiento del criterio que responde al principio de política jurídica de "*no anular por la nulidad misma*" (vgr. Sentencias "Interieur Forma S.A" del 8 de junio de 2006, Registro No 562 Sala II; "Ascensores Cóndor S.R.L" del 6 de septiembre de 2005, Registro N° 666 de Sala III; "Empresas de Colectivos Línea 326 S.A" del 19 de febrero de 2004, Registro N° 207 Sala I, entre muchas otras). En efecto, tal como enseña Fiorini: "*La nulidad por la nulidad misma no puede regir en ninguna forma, jamás puede ser expresión de un formalismo*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
"FRIGORIFICO PENTA S.A."

*irrazonable*". A mayor abundamiento, y siguiendo al mismo autor considero que es dable destacar que: *"La gravedad que en forma muy superficial se sanciona es proclive al error, pues lo que debe tenerse en cuenta es el vicio del acto referido al daño que puede ocasionar. La gravedad es una expresión de juicio condicionante de las consecuencias que propone(.....) El vicio puede ser grave pero puede que no lo sea el daño que provoque, pues esto es lo que debe destacar entonces: la gravedad del vicio"* (pág. 478). Por otra parte, también cabe tener en cuenta que: *"La investigación sobre los perjuicios a los fines públicos también concurre para esclarecer los problemas de la anulabilidad, las irregularidades y la gravedad del daño que se produce"*. El juzgador debe entonces hallar un punto de equilibrio entre ambos intereses, el privado y el público, y averiguar en cada caso la procedencia del remedio intentado. (Vgr. Rodríguez y Cía. S.R.L, sentencia de fecha 2/10/07, entre muchas otras).-----

-----Por lo tanto, el apelante está confundiendo ausencia de causa y/o motivación, que no se da en el sublite, con discrepancias argumentales con relación a la interpretación y aplicación de las normas vigentes. Por otra parte, se advierte que la Autoridad de Aplicación ha dado respuesta a las cuestiones planteadas en la instancia de descargo, no hallándose lesionado bajo ningún aspecto su derecho de defensa.-----

-----3. Con relación a las cuestiones de fondo, estimo necesario adelantar que la Sala I de este Tribunal ya se ha expedido en las actuaciones (expdte. N° 2360-0179149/2009), en las que intervine como Vocal Subrogante y como Vocal Instructor en el expediente 2306-180507/2009. Del cotejo con los citados precedentes se advierte que además de existir entre ambas causas identidad de sujeto, en los citados expedientes se plantearon contra la determinación impositiva del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los años 2008/2009 y 2005 (respectivamente), idénticos agravios a los presentados en esta causa.----

-----En uno y otro caso los puntos en debate se ciernen sobre: (i) el encuadre de las actividades desarrolladas por la firma dentro del Nomenclador de Actividades y su consecuente tratamiento tributario, (ii) los montos imposables atribuidos a cada una de ellas, (iii) su forma de liquidación y (iv) el criterio de asignación de los ingresos y gastos bajo las normas del Convenio Multilateral.- -

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

-----De manera preliminar, se observa que la firma apelante se trata de una sociedad anónima, constituida el 6 de marzo de 1996 y que conforme a su Estatuto Social, tiene por objeto - fojas 32/36-, a saber: *"...realizar por cuenta propia, de terceros, o asociada a terceros, dentro y fuera del territorio de la República Argentina, las siguientes actividades: INDUSTRIALES: Mediante la explotación de mataderos y frigoríficos para la faena de todo tipo de ganado, el aprovechamiento integral de productos y subproductos de la carne, troceo de carnes y elaboración de todo tipo de chacinados. Esta actividad podrá realizarla por cuenta propia o de terceros y actuar en carácter de matarife o titular de faena en establecimiento de terceros. COMERCIALES: Mediante la compra, venta, abastecimiento, distribución, importación, y exportación de productos relacionados con la actividad industrial, incluyendo la adquisición de ganado para la faena y la comercialización de productos de granja y de criaderos de animales y comestibles. Podrá asimismo actuar en carácter de consignatario, representante, gestora o mandataria en remates de carnes, con la intervención de martillero público. Para cumplimentar el objeto industrial y comercial, podrá alquilar o instalar por cuenta propia toda clase de establecimientos para la faena de ganado, cámaras frigoríficas, mercados abastecedores y de remates, locales, oficinas, carnicerías mayoristas y minoristas. FINANCIERAS: ..."* -----

-----La contribuyente manifiesta -según nota obrante a fojas 56- que la sociedad es *"...una planta frigorífica de las denominadas de CICLO I, es decir, que pueden realizar faena de ganado vacuno. Su planta fabril y centro de distribución se encuentra ubicada en Camino General Belgrano Km 11,500 -Bernal Oeste- Partido de Quilmes. Nuestra empresa, cuenta con matrícula otorgada por la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA). Esta matrícula, le otorga a mi autorizante, tránsito federal de carnes. Esta Oficina, tiene el poder de policía para aplicar lo estipulado en la Ley Federal de Carnes. La compra de hacienda en pie, la realiza Frigorífico Penta, en el Mercado de Hacienda de Liniers, en una proporción del 85% del total. Un 5% se compra en remates de ferias con intervención de consignatarios. El restante 10%, se compra directamente a productores. Frigorífico Penta, cuenta en su planta con una oficina permanente del Servicio Nacional de Sanidad*



*Agroalimentaria (S.E.N.A.S.A.), que da el visto bueno sobre la calidad sanitaria de la hacienda en pie ingresada a la planta. El Jefe de Inspección Veterinaria, controla también, el cumplimiento de lo normado respecto de las buenas prácticas con relación a la faena del ganado. Diariamente, vía mail, se informa al ONCCA, de la compra de la hacienda en cuanto a cantidad y precios pagados. Se informa también por igual medio, el romaneo de la faena realizada, en donde se detalla la clasificación, tipificación, rendimiento y peso de cada media res vacuna. Frigorífico Penta realiza la comercialización del producido de la faena en dos grandes productos: 1) productos comestibles (medias reses vacunas, menudencia vacuna) con destino a exportación y mercado interno; 2) productos incomedibles (cuero, sebo, hueso, patas y cabeza) con destino a curtiembres, seberías, etc...”*-----

-----Del relevamiento efectuado sobre las facturas de ventas –conforme constancias del Acta de Comprobación R-078 de fojas 792/793- surge que el contribuyente operó desde diversos puntos de venta, constatándose que: 1.- Desde el punto de venta A 0001 y B 0001 se facturaron las ventas de los productos comestibles (medias reses vacunas, cuarto delantero, cuarto trasero, etc); 2.- Desde el punto de venta A 0002 se facturaron las ventas de cuero, sebo, pata y cabeza, o sea los productos no comestibles o subproductos; 3.- Desde el punto de venta A 0007 y B 0007 se facturaron las ventas de cortes vacunos, y puntualmente desde el punto de venta B 0007 se facturaron las ventas al Estado (Armada Argentina, Ejército Argentino y Estado Mayor Conjunto de las Fuerzas Armadas); 4.- Desde el punto de venta A 0003 y B 0003 se facturaron las ventas menudencias y, por último, 6.- Desde el punto de venta A 0006 se facturaron conceptos varios, tales como intereses sobre el saldo de capital por la venta de rodados, servicio de faena, trabajos realizados en inmuebles de terceros, transporte de bienes de terceros, utilización de la sala de desposte y cámara frigorífica, lavado de jaula, venta de rodados e intereses de un mutuo hipotecario. Asimismo, la fiscalización constató la existencia de otros puntos de Venta, vgr. el “E 0007” desde donde se facturaron las ventas realizadas a clientes domiciliados en Tierra del Fuego –conforme comprobantes de fojas 1417/1599 y fojas 1602/1614- y el “B 0008” desde

  
Dra. Laura Cristina Cenicerros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelacion  
Sala II

donde se facturaron las ventas a consumidores finales a través de una carnicería propia ubicada en el inmueble en el cual opera la planta frigorífica. ---

-----Tal como se destacara expresamente en el precedente citado, en autos *"...la parte apelante no desconoce la realización efectiva de las actividades mencionadas supra, sino que la queja radica en la caracterización y, por ende, la discriminación que sobre ellas efectúa la Autoridad Fiscal y las consiguientes alícuotas que aplica en función de tal discernimiento, amén de cuestionar criterios para distribuir ingresos y gastos bajo las normas del Convenio Multilateral y para la liquidación del impuesto reclamado."* Se constató en ese sentido que la contribuyente *"...declaró ante el Fisco provincial la totalidad de los ingresos obtenidos por su operatoria bajo la actividad de 'Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne' (Código NAIIB 151110), en todas las posiciones objeto de ajuste..."* (Voto del Dr. Carballal), aspectos ambos que se observan en las presentes actuaciones. Efectuada esta síntesis nos avocaremos a la consideración de cada uno de los puntos de agravio.-----

-----a) Respecto de la improcedencia de la base utilizada por la actividad mencionada supra, analizadas las actuaciones observo que en el Visto de la Resolución apelada, se consigna textualmente que *"para la actividad de 'Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne', se tomaron los importes correspondientes a los ingresos registrados en el Libro IVA Ventas, luego de haber neteado- los importes correspondientes a los ítems Ventas de bienes de uso, Intereses Ganados, (...), para luego detraer los importes correspondientes a las actividades de 'Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados', y 'Servicios empresariales n.c.p'"*. -----

-----En el sub-júdice, la contribuyente lleva libros ajustados a las disposiciones legales que fueron puestos a disposición del funcionario que realizó la inspección, situación que posibilitó la cuantificación de la obligación tributaria sobre base cierta, razón por la cual en principio resulta ajustada a derecho la determinación. (cfr. art. 45 C.F t.o. 2011).-----

-----Ahora bien, relevadas por la inspección las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (cfr. papel de trabajo de fs 2887/2890), las Declaraciones Juradas de IVA, los ingresos declarados en el Libro IVA Ventas



(fs. 2893/2894) y en los Mayores Contables (fs 2895/2896), se observaron diferencias sin justificar, tal como surge del papel de trabajo de fs. 2901/2904.---

-----Respecto de dichas diferencias la quejosa no ha aportado durante el procedimiento prueba conducente, dado que ninguno de los puntos de la pericial ofrecida fueron dirigidos a justificar la declaración en defecto de ingresos ante el Ente recaudador bonaerense, ello en simple comparación con los ingresos registrados por dicha actividad en su contabilidad. Tampoco la afirmación fiscal es susceptible de ser conmovida mediante el ofrecimiento genérico de prueba documental que realiza en la pieza recursiva, toda vez que es la misma prueba ya agregada a las actuaciones.-----

-----En razón de lo expuesto y considerando que la prueba constituye una actividad dirigida a aportar al procedimiento datos lógicos convincentes respecto a la exactitud y certeza, de los hechos que pretenden probarse, cabe concluir que los planteos que esgrimen una lesión a su derecho de defensa no pueden ser de recibo, lo que así declaro. A mayor abundamiento, cabe recordar precedentes de esta Sala donde se ha dejado sentado que: *“...la desestimación de la prueba ofrecida en sede administrativa no importó un cercenamiento del derecho de defensa de la firma apelante, siendo que tal rechazo ha sido debidamente fundado, entendiendo, por otra parte, que dados los elementos de juicio existentes en las actuaciones sumado ello a los términos en que fueron ofrecidos los referidos medios de prueba, estos últimos no resultaban conducentes a la solución de la causa”* (conf. Sala II autos “TOMIA S.R.L.” de fecha 27/12/06, “García Héctor V” de fecha 12/8/08, entre otras). -----

-----b) Respecto del agravio vinculado con el tratamiento fiscal aplicable a los ingresos obtenidos por las operaciones de venta a clientes domiciliados en el territorio de Tierra del Fuego -facturados bajo formulario tipo “E” obrantes a fojas 1417/1542 y 1543/1614- que la empresa considera “exportaciones” y por ende no alcanzados por el tributo provincial, ello al amparo de la legislación aduanera y de la propia ley de creación de la zona franca y territorio aduanero especial en cuestión -Ley N° 19.640-, tampoco pueden prosperar. Sobre este tema el Tribunal ya se ha expedido en otros precedentes convalidando el

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

criterio fiscal (vgr. Autos "ALFACAR SA, del 25/04/2016 de Sala III, "MAYCAR S.A " Sent. de fecha 27/9/16, Sala II, Reg. Nº 2206, entre muchos otros ) .-----

-----Al respecto, y mas allá de las disquisiciones que se han efectuado en torno al carácter de la modificación introducida por Ley 14.333 (B.O. 30/12/11) que circunscribe el supuesto de no gravabilidad a "las exportaciones a terceros países", lo cierto es que tal como ya se ha destacado por esta Sala, *"...la diferencia terminológica empleada por el legislador, al disponer en la (norma) que aquí concierne –inciso d) del art. 160 del CF t.o. 2004- que se encontraban al margen de la imposición "las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior..."*, y ahora (Ley 14.333) aludir a que las exportaciones que poseen dicho alcance son aquellas que se realizan a "terceros países", no pasa de ser una mera cuestión semántica, que no altera el significado, unívoco, con el cual siempre ha sido concebida la franquicia, tal la conceptualización que efectúa el Fisco y con la que coincido, pudiendo aseverarse, por lo tanto, que ninguna conclusión favorable a la tesis sostenida por la accionante cabe extraer de la circunstancia legislativa que refiere" (del Voto de Dr. Lapine en autos MAYCAR SA, citado supra).-----

-----A mayor abundamiento, y dada la finalidad extrafiscal que tuvieron las leyes nacionales de colaborar con la economía del territorio insular, lejano de las regiones continentales nucleares de producción de bienes y de los centros de distribución de los mismos reduciendo la presión fiscal sobre contribuyentes locales, es evidente que en estos casos *"...no se verifica el requisito esencial de extraterritorialidad en relación al destino de los productos y mercaderías comercializadas, entendido como el paso por una frontera que delimita la soberanía nacional en su concepción jurídico política..."* (del voto citado supra), perseguido por el legislador en la norma aplicable (art 160 del C.F).-----

-----En base a lo expuesto, la pericial ofrecida en esta instancia dirigida a que los expertos efectúen el relevamiento de todas las facturas "E" de exportación, deviene inconducente para modificar el ajuste llevado a cabo, en la medida que dichas facturas –que ya han sido agregadas en autos conforme surge de fojas 1417/1542 y 1543/1614 - de manera alguna acreditan la existencia de ventas al



mercado internacional. Por otra parte, se observa que la contribuyente no incluyó operaciones de exportación en las declaraciones juradas de IVA presentadas durante los mismos períodos fiscalizados en las presentes actuaciones (fs. 176/196, 202/222). Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el agravio debiendo convalidarse el ajuste practicado.-----

-----c) Respecto de ciertas operaciones llevadas a cabo desde el punto de expendio situado en la misma planta frigorífica y las ventas a organismos del Estado -Estado Mayor Conjunto de las Fuerzas Armadas, Armada Argentina, Ejército Argentino y Servicio Penitenciario Federal Devoto- considero ajustado a derecho el criterio del Fisco al considerarlas como operaciones con clientes que revisten el carácter de consumidores finales y encuadrarlas bajo el código de actividad NAIIB 522210 “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados”. En tal sentido, cabe recordar que la norma reglamentaria del artículo 179 del C.F, t.o. 1999 y concordantes posteriores, Decreto N° 4002/00 con vigencia a partir del 1/1/2001, dispuso en su parte pertinente que: “...se entiende que las industrias realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior...”-----

-----En relación al ajuste llevado a cabo la fiscalización actuante calificó como ventas a consumidores finales, y por ende sometidas a distinto tratamiento alicuotario, dos tipos de operaciones. Por un lado, el expendio de carne troceada, desde el punto “B 0008”, sito en Camino General Belgrano Km 11.500, de la localidad de Bernal, Partido de Quilmes, provincia de Buenos Aires. Al respecto la recurrente manifiesta que se trataba de operaciones en beneficio del personal de la empresa, con más algunas ventas de poca envergadura a clientes del frigorífico que habitualmente operan como responsables inscriptos, y que en alguna oportunidad, pidieron se les vendieran piezas de carne para su consumo particular, a lo que se accedió para no perjudicar las relaciones comerciales con una negativa.-----

-----Sobre el punto, en el precedente de Sala I, ya citado, se dijo que “...ninguna excepción realiza la ley considerando si el consumidor final es empleado o cliente habitual de la expendedora. La estrategia comercial, que

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

*alude la empresa, de otorgar beneficios por cuestiones laborales o para el mantenimiento de su clientela, debe ser a su exclusivo cargo sin menoscabo del erario público por sus consecuencias.”* . En conclusión siendo la cuestión en debate de puro derecho, la pericial ofrecida -ver fojas 3273 vta- que se encuentra dirigida a cuantificar las ventas que corresponden al personal del Frigorífico, resulta por ende innecesaria, toda vez que dicho monto –además- surge del detalle mensual aportado por el contribuyente mediante nota de fojas 728 y no fue objetado por el Fisco.-----

-----Similar criterio cabe aplicar para las ventas realizadas al Estado. Tal como supra detallé, se encuentra acreditado en autos -y no controvertido por las partes- que Frigorífico Penta S. A. realizó ventas -durante los períodos ajustados- a la Contaduría General del Ejército, al Estado Mayor Conjunto de las Fuerzas Armadas, a la Armada Argentina y al Servicio Penitenciario. Se repara en las presentes actuaciones, que ninguna prueba tampoco aquí se ha ofrecido a fin de demostrar que las citadas operaciones de venta no están alcanzadas por el Decreto N° 4002/00. La única referencia a las mismas, que surge de los puntos periciales peticionados por la apelante, es aquella direccionada a informar por los expertos, si la totalidad de las ventas a Organismos del Estado, junto a otros conceptos, fueron incluidos por la empresa en la base imponible de cada mensualidad y si se ha aplicado la alícuota del 0,50%, según surge de fojas 3273 vta. Dichos extremos serán tratados en profundidad más adelante. -----

-----Por todo ello y en razón de lo hasta aquí expuesto, corresponde desestimar el agravio traído y considerar procedente la determinación practicada sobre las operaciones efectuadas a consumidores finales, bajo la actividad código NAIIB 522210, lo que así declaro.-----

-----d) En punto al tratamiento fiscal que corresponde dispensar a los ingresos que obtiene el Frigorífico provenientes de la actividad de faena de ganado de propiedad de terceros, lavado de jaulas y transporte de reses de terceros-adelanto opinión que el agravio es de recibo. La cuestión versa sobre dos aspectos a dilucidar. Uno, si es una actividad complementaria y por ende si como tal debe recibir el mismo tratamiento que la actividad principal y, otro, si



es en sí misma una actividad industrial. Ambas cuestiones como veremos, están intrínsecamente unidas. Para explicitar mi posición, me voy a referir en primer lugar al concepto de actividades complementarias a las que se refiere el art. 219 del C.F. T.O. 2011 y concordantes anteriores y posteriores que dice en su parte pertinente *“Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal- incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la ley Impositiva”*.-----

-----Sobre este punto me he expedido en numerosos precedentes, siendo a mi entender imprescindible atender a las características propias de la actividad principal que realiza el contribuyente. Tal como ha señalado acertadamente doctrina en la materia, *“el papel principal o complementario de una actividad, es una cuestión de apreciación, sobre la base de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve la actividad, por lo cual hay que analizar, en cada caso, la realidad económica del negocio”* (*“El impuesto sobre los Ingresos Brutos”* Mario Enrique Althabe, 2° Edición Actualizada, La Ley, pág. 127). Ahora bien, este mismo autor advierte que el concepto *“Actividad” comprende todos los actos que realizan los sujetos económicos para mejorar su condición material, los de producción de bienes y servicios y los de intercambio de aquellos entre las distintas unidades económicas*” (ob. citada pág. 6). Bajo esta óptica, podríamos incursionar en un criterio amplio para la apreciación de la índole de la actividad.-----

-----Sin embargo, por su parte, este Cuerpo en numerosos precedentes y desde antiguo, ha considerado que una actividad es “accesoria” (sic) cuando existe una vinculación directa entre ambas que haga que una sea la consecuencia de la otra, o sea cuando una es la razón de la existencia de la otra (art. 523 CC) (Sentencias T.F.A.B.A. T 1956-221; 1957-135; entre otras).-----

-----A mi entender, y tal como señalé en mi Voto en autos “ALUPLATA S.A.” (sent. de fecha 26/05/11) *“la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en si misma. Es decir cuando su realización trae aparejada una `mejora` específica y directa”*.-----

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

-----En este punto es donde entra a incidir la calificación de industrial o no, de la faena por parte del frigorífico en el supuesto de animales de terceros. Sobre este tópico, debo admitir que reanalizada la cuestión, a la luz del criterio mayoritario en la Sala que integro naturalmente, expuesto en “FRIGORIFICO PENTA S.A.” Sala II, de fecha 14/02/19, Reg. N° 2766, y referido a la misma empresa, “el servicio de faena” prestado a los matarifes también debe ser considerado como actividad industrial.-----

-----A fin de llegar a esta decisión he estimado atendible que la actividad frigorífica comprende la realización de acciones que dan cuenta de distintos tipos de actividades dirigidas a un único fin que pueden realizarse en forma independiente (vg. Faena de animales, servicio de enfriado y congelado, elaboración de otros productos, separación de vísceras, combinación de éstos, etc).-----

-----Así pueden distinguirse, de acuerdo a las actividades que realizan: a) Plantas Ciclo I: Realizan faena y conservación en cámaras de frío. b) Plantas Ciclo II: Reciben medias reses las cuales despostan y conservan o industrializan. c) Plantas Ciclo completo: Realizan todas las actividades señaladas, faena, conservación en cámaras, despostado y preparación de carnes elaboradas.-----

-----Tal como señaláramos párrafos anteriores Penta es una planta Ciclo I, y una característica propia de éste tipo en la industria cárnica es “contratar el servicio de faena”. Es decir, el establecimiento faena animales que pertenecen a otras personas. Dentro de esta categoría se encuentran comprendidos los consignatarios directos, los matarifes y los abastecedores. Los consignatarios directos son personas o entidades que reciben ganado directamente de los productores para su faena y posterior venta de las carnes y subproductos resultantes por cuenta y orden del remitente.-----

-----La operatoria tradicional de los matarifes consiste en: 1. comprar hacienda en pie, ya sea mediante compra directa en el campo o a través de comisionistas, mercados concentradores o remates-feria; 2. faenar hacienda en frigorífico, abonando el servicio de faena (es habitual en el sector que el usuario abone este servicio con los subproductos, pudiendo el faenador pagar o no una



diferencia en función de los precios de mercado, que se denomina recuperó); 3. vender las medias reses resultantes en forma directa a comercios mayoristas o minoristas.-----

-----Los abastecedores son aquellos intermediarios que adquieren carne, productos o subproductos de origen bovino para el abastecimiento del comercio minorista, establecimientos industriales, restaurantes, instituciones públicas y entidades privadas. -----

-----De acuerdo al Nomenclador de actividades NAIIB la actividad frigorífica se codifica como 151110: "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne". Se destaca asimismo que todas las actividades de procesamiento de carne que se incluyan en esta subclase deben estar integradas a las actividades de matanza y/o faena (destaco en este punto la conjunción y/o). En este entendimiento, es de ver que el "servicio de faena", independientemente de a quien se lo preste no le hace perder a la actividad realizada por el Frigorífico el carácter de industrial. Cabe agregar también que éste servicio no sólo no se encuentra discriminado expresamente en el Nomenclador sino que dista ampliamente de aquellos que se encuentran incluidos en el Código de Actividad 749900 "Servicios empresariales n.c.p", tales como: servicios de traducción, confección de sobres, diseño de moda de telas, gestión de cobro de facturas, etc. De la transcripción realizada surge que ninguno de dichos servicios requiere de una estructura, ni un establecimiento con las características que debe poseer un frigorífico- tal como expusimos anteriormente- para prestar el servicio. -----

-----En tal sentido, corresponde hacer lugar al agravio impetrado por el apelante en este punto, debiendo el fisco aplicar a todos los ingresos gravados bajo el código 749900 la alícuota correspondiente al código 151110, lo que así declaro.-----

-----e) En relación, a la distribución de la base imponible hacia la Provincia de Buenos Aires con motivo de la modificación del coeficiente de ingresos pretendida por el Fisco, observo que la misma se realizó bajo normas razonables de auditoría fiscal. Respecto del período 2006, la fiscalización analizó los papeles de trabajo del contribuyente -agregados a fojas 725/727-, y

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

destaca que en las DDJJ Mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de dicho período (CM-03) el contribuyente declaró un coeficiente unificado-fs.370/381 y 731/741- que no coincide con sus propios papeles de trabajo. Así mismo observa que por expediente administrativo 2360-180507/09 se fiscalizó el período 2005, y se verificó que la firma no presentó las DDJJ (CM-03) en las jurisdicciones de Chubut, Córdoba, Corrientes, Formosa, Mendoza, Misiones, Río Negro, Santa Cruz, Santa Fé, Tierra del Fuego y Tucumán. Por tal motivo la fiscalización procedió a aplicar en el período 2006, el régimen general (art. 2° del Convenio Multilateral) sólo en CABA y Provincia de Buenos Aires, y conforme papel de trabajo de fojas 2944/2945, determinó el monto de ingresos que corresponde atribuir a extraña jurisdicción en forma directa (por aplicación del art 14° del C.M) según las respuestas de las circularizaciones cursadas a los clientes respecto de los cuales el contribuyente ha sufrido en el año 2005 retenciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----En lo que hace al período 2007, el contribuyente omitió presentar el Formulario CM-05 del año 2006 y consecuentemente no aportó el papel de trabajo SIFERE del cual surjan en forma desagregada los ingresos que corresponda distribuir por aplicación del régimen general y cuales ingresos en forma directa a extraña jurisdicción por aplicación del art. 14. Por ello, conforme papel de trabajo de fojas 2946/2947, determinó el monto que correspondía atribuir a extraña jurisdicción, según las respuestas de las circularizaciones cursadas a los clientes respecto de los cuales el contribuyente ha sufrido en el año 2006 retenciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Una vez calculados dichos ingresos el inspector confeccionó papel de trabajo con el calculo de los ingresos a distribuir por aplicación del art. 2° (fs. 2950/2951).-----

-----Atendiendo a la circunstancia de que la empresa tiene su único establecimiento en la provincia de Buenos Aires y no proyecta su actividad hacia otras jurisdicciones, ya que no hay constancias de que posee comisionistas, representantes ni viajantes, y que si bien no existe constancia en la Base de Datos de Arba del Alta del contribuyente en otras jurisdicciones, ya que a partir de enero de 2006 comenzó a presentar DDJJ CM-03 en la provincias nombradas -párrafos anteriores-, considero procedente el



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
“FRIGORIFICO PENTA S.A.”

mecanismo utilizado por la fiscalización a efectos de comprobar el requisito -impuesto por el Convenio Multilateral- de “sustento territorial” como condición necesaria para permitir la asignación de ingresos a otra jurisdicción. En virtud de ello deviene innecesario tratar o considerar el punto 4) de pericia solicitado por la contribuyente en su apelación por coincidir con la metodología empleada por el inspector. Como corolario de lo expuesto, corresponde confirmar el ajuste practicado, lo que así declaro.-----

-----Finalmente, respecto de la queja esbozada sobre la reasignación de gastos efectuada por el Fisco provincial a su favor, en la determinación del coeficiente unificado del Convenio Multilateral observo un estado de ausencia probatoria por parte del apelante. Cimentado únicamente en la crítica del método empleado por el organismo recaudador, encuentro que el reclamo de la parte se constituye en una mera afirmación sin sustento alguno -fojas 3267/3268-, toda vez que se limita a describir el ajuste de la Agencia y manifestar que el mismo no se adecua a lo previsto en el artículo 4º del Convenio Multilateral, sin exponer fundamentos ni acompañar elemento probatorio de sostén. -----

-----Ante ello, vale traer a colación respecto a la prueba como imperativo del propio interés de la parte, lo expuesto en los autos “FRIGORÍFICO LA COLORADA SA” (TFABA, Sala III, del 12/08/08, Registro 1455) como doctrina del Tribunal, se sostuvo que: “...en este último aspecto, cabe recordar que este Cuerpo, en reiterados pronunciamientos aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia (T.F.A.B.A. en “Zaiden, Luis” del 5-4-91; en “Ambrosius Arvid” del 11-6-91 y en “Digenario Mario A.” del 11-2-93, entre otras) ha resuelto que en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (Fallos 268:514). Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, siendo carga del impugnante demostrar debidamente sus vicios (D.J.B.A. T. 118, págs 338 y 346; T.F.A.B.A. en “Irazabal Néstor Romualdo” del 11-9-95)”. En igual sentido, en “Allende, José Luis” (Reg N° 1075), se expuso: “...siendo carga del agente demostrar el pago

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

*del tributo por el contribuyente sujeto a retención a fin de eximirse de aquella. Todo ello conforme sentencias en autos 'PAÑAL EXPRESS S.A.' de fecha 12 de julio de 2005 y 'CURUCHET ROBERTO S.', de fecha 6 de abril de 2006.'-----*

-----Ademas esta Sala ha establecido que la búsqueda de la verdad material que debe regir como principio la labor de este Cuerpo, no puede implicar sanear omisiones o deficiencias cometidas, ni sustituir válidamente las cargas que las partes debieron cumplir en esta instancia y omitieron en forma negligente o deliberada. (conf. esta Sala "EXPRESO CARAZA S.A.C." sentencia del 22/11/2005, "MARILAO S.A." sentencia del 01/02/2011, "EL ARRAYAN SA" del 11/07/17 entre otros).-----

-----Así, amén de la orfandad argumental de la crítica que se intenta al ajuste impugnado, toda vez que la misma se centra en la caracterización del método utilizado por la fiscalización para la atribución de ingresos –base cierta o presunta-, en los actuados ha quedado revelado el desinterés deliberado o negligencia probatoria del contribuyente, máxime considerando las diversas etapas procesales que han tenido los sujetos pasivos de la obligación tributaria para demostrar las causales de las inconsistencias detectadas, sin ejercer las instancias de defensa en forma útil. Como corolario de ello, corresponde confirmar el ajuste practicado, lo que así declaro.-----

-----Siendo ello así, y considerando la conciliación de los gastos totales que surgen de los papeles de trabajo del armado del coeficiente unificado del Convenio Multilateral aportados por el contribuyente a fojas 727/727 y 856/857, con el Cuadro de Gastos de los Estados Contables de los ejercicios económicos finalizados al 31/12/2005 y 31/12/2006 y las notas explicativas del contribuyente -vide fojas 725/855-, considero razonable el método de la Agencia tributaria de atribuir los montos de la cuenta "Fletes Hacienda en pie", entre las jurisdicciones teniendo en consideración el lugar del origen y del destino del transporte, y para ésto último, sopesar lo manifestado y reconocido por la empresa en los actuados.-----

-----Sin embargo, aún cuando se concuerde en abstracto con el método y los criterios utilizados para llevar adelante el ajuste, ello no impide realizar una pormenorizada revisión de las circunstancias y elementos que se utilizaron en



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
“FRIGORIFICO PENTA S.A.”

su implementación. Cabe traer a colación así lo resuelto por la Comisión Arbitral Resolución N° 3/99 (C.A.), la que en su parte pertinente dice *“Que en lo que respecta a la forma de distribución de los fletes, como gastos de transporte deben distribuirse por aplicación del artículo 4° del Convenio entre las jurisdicciones en que éstos efectivamente se realicen”*. Si bien los pronunciamientos de los Organismos del Convenio son obligatorios únicamente para las partes, no puedo desoír el criterio sentado en los mismos, en el entendimiento de que el mismo asegura una distribución equitativa de la materia imponible. Respecto a lo planteado por la parte en cuanto a que la Autoridad de Aplicación utilizó como fundamento una Resolución General emitida por dichos organismos, cabe destacar que desde antiguo sostenía el mismo criterio aplicado a casos particulares.-----

-----En ese andamiaje, encuentro razonable asignar el 50% de los citados gastos, en función al destino del viaje, a la provincia de Buenos Aires por encontrarse acreditado en autos que la ubicación de la planta fabril y centro de distribución de la empresa se halla en Camino General Belgrano Km. 11.500 -Bernal Oeste- Partido de Quilmes. Ahora bien, respecto de la asignación del restante 50%, me aparto de lo afirmado por la Autoridad de Aplicación al no lograr absoluta convicción en relación a que el 15% de esa porción deba atribuirse a la jurisdicción provincial, teniendo en cuenta la manifestación del contribuyente -fojas 55- en punto a que *“la compra de hacienda en pie, la realiza Frigorífico Penta, en el Mercado de Hacienda de Liniers, en una proporción del 85% del total. Un 5% se compra en remates de ferias con intervención de consignatarios. El restante 10%, se compra directamente a productores”*.-----

-----En forma concordante a lo decidido en el precedente citado entiendo que *“...verificados los datos y elementos considerados para atribuir los gastos ‘Fletes Hacienda en pie’ en función del origen del viaje la simple presunción ejercida por el Ente Recaudador, sin más, no logra crear a mi juicio absoluta convicción de su procedencia. El Fisco contaba con herramientas de auditoría a disposición para verificar el lugar de procedencia del flete - circularizaciones a los organismos de control, requerimientos de información al propio*

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

*contribuyente, entre muchas otras- y no las ha utilizado en el caso, limitándose a inferir que si el 85% de las compras se efectuaban en el Mercado de Liniers, el restante se lo hacía en provincia de Buenos Aires. Ningún elemento del expediente me lleva a la convicción que esa conjetura, por sí misma, es razonable".-----*

-----Idéntico fundamento aplica, a mi entender, a la atribución por el ente provincial de las erogaciones efectuadas respecto a los rubros "Comisiones Compra de Hacienda" y "Gastos Generales Compra de Hacienda", toda vez que el sustento del criterio fiscal resulta ser únicamente la misma presunción sin basamento, considerando para la temática también los términos de la nota explicativa de la parte -ya referenciada supra- obrante a fojas 55.-----

-----Basta reparar que la atribución de los gastos computables se debe realizar en función del lugar donde efectivamente fueron soportados, tal como lo prescribe el primer párrafo del art. 2º del Convenio Multilateral y lo dispone expresamente su art. 4º, al establecer que: "*Se entenderá que un gasto es efectivamente soportado en una jurisdicción, cuando tenga una relación directa con la actividad que en la misma se desarrolle (por ejemplo: de dirección, de administración, de fabricación, etcétera), aún cuando la erogación que él representa se efectúe en otra. Así, los sueldos, jornales y otras remuneraciones se consideran soportados en la jurisdicción en que se prestan los servicios a que dichos gastos se refieren. Los gastos que no puedan ser atribuidos con certeza, se distribuirán en la misma proporción que los demás, siempre que sean de escasa significación con respecto a éstos. En caso contrario, el contribuyente deberá distribuirlo mediante estimación razonablemente fundada. Los gastos de transporte se atribuirán por partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realice el hecho imponible.*"-----

-----La mera presunción efectuada por el Organismo provincial en función de la ya citada nota de la parte, a mi criterio de modo alguno aplica razonablemente lo estipulado en la manda legal. En consecuencia, corresponderá detracer de la base de cálculo para el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, la apropiación del 15% del 50% de los gastos "Fletes Hacienda en pie", y el 15 % tanto de "Comisiones Compra de Hacienda" y como de "Gastos Generales



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
"FRIGORIFICO PENTA S.A."

Compra de Hacienda", para la provincia de Buenos Aires. Así lo declaro.-----  
-----Respecto a la atribución de gastos referida al rubro "Amortización de rodados", "Gastos Rodados" y Combustibles Lubricantes", fueron asignados por la inspección en función de los ingresos por ventas atribuidos a las jurisdicciones donde el bien es utilizado, en concordancia con lo estipulado por la Resolución General -interpretativa- número 08/2008 (B.O. 11/11/08) de la Comisión Arbitral. Por su parte el apelante plantea la imposibilidad de aplicar un criterio interpretativo con efecto retroactivo.-----  
-----Sobre el punto entiendo corresponde rechazar el proceder de la administración. En primer término cabe traer a colación lo dispuesto por la misma norma en su artículo 2º), el que establece "*Las disposiciones de la presente resolución serán de aplicación para la determinación de los coeficientes que se apliquen a partir del período fiscal 2009*". En el caso de autos el criterio interpretativo establecido por las Autoridades del Convenio Multilateral pretenden aplicarse retroactivamente a los períodos fiscales 2006 y 2007. Como ha expresado reiteradamente el Máximo Tribunal Federal, la aplicación inmediata de la ley no significa su aplicación retroactiva, pues sólo alcanza los efectos que, por producirse después de la entrada en vigencia del nuevo texto, no se encontraban al amparo de la garantía de la propiedad, ni de un cambio de legislación (C.S.N., Fallos, 320:1796; 321:1757; doct. Fallos, 329:94). En otras palabras, el fenómeno de la retroactividad sólo se da cuando se atribuye a una norma o a un hecho jurídico los efectos que habría producido de haber estado vigente aquélla o haber existido éste, en un tiempo anterior a aquel en que efectivamente entró en vigor la norma o se produjo el hecho (Valdecasas, Guillermo, "Sobre la significación del principio de no retroactividad de las leyes", en Anuario de Derecho Civil, Madrid, enero-marzo 1966, t. 19, p. 45, citado por Morello, "Eficacia de la ley en el tiempo", cit., p. 110) (SCBA causa C. 101.610, autos "Banco Provincia de Buenos Aires contra Aloisi, Gustavo Ezequiel. Cobro de pesos" de fecha 30/09/2009).-----  
-----Dicho lo que antecede y no habiendo el Fisco dado otro fundamento que la aplicación de la Resolución N° 8/08 a lo fines de la redistribución de gastos referidos al rubro "Amortización de rodados", "Gastos Rodados" y Combustibles

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

Lubricantes”, entiendo que corresponde mantener el criterio sostenido por la parte respecto a este punto.-----

-----Por último a fin de ordenar el objeto de la litis recuerdo que el contribuyente declaró impositivamente la totalidad de sus ingresos bajo la actividad de “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne” y aplicó sobre los mismos la alícuota del 0,50% a fin de autodeterminar la gabela de tratras. El Fisco descontó de esa base imponible los montos obtenidos por las operatorias de venta a consumidores finales y de servicios, aplicando sobre éstas últimas los porcentajes impositivos correspondientes, según las leyes vigentes. A tenor de las planillas de ajuste -formularios R-222- observo que acertadamente el Fisco expone como “declarados” los montos imponibles así considerados por el contribuyente en cada posición fiscal en la actividad de “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne” y, al tiempo de la liquidación final del impuesto por todas las actividades la Agencia descuenta los pagos -tanto directos como a través de retenciones o percepciones- realizados por la empresa. Ello de manera alguna implica desconocer lo abonado por la parte, tal como exponen los apelantes en su intento defensivo, sino que, por el contrario, la operación matemática resultante contempla su debido cómputo.-----

-----4. Respecto a la improcedencia de la responsabilidad solidaria planteada, es de resaltar que dicho instituto nace, respecto de terceros ajenos al hecho imponible, por disposición expresa de la ley. En el caso que se trata, la responsabilidad solidaria de los denominados “dirigentes de sociedades”, fue encuadrada por el artículo 8° del acto determinativo en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal —Ley 10.397— TO. 2011 y concordantes de años anteriores. Las normas establecen la responsabilidad solidaria e limitada y no subsidiaria, al establecer que quienes administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes “...se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses (...) en la forma y oportunidad que rijan” para los mismos (art...21) “...salvo que demuestren que aquél -el contribuyente- los hubiere colocado en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”. Precisándose que: “El proceso para hacer efectiva la solidaridad deberá promoverse contra todos los responsables a quienes se pretende obligar;



*debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo".* Como ya lo ha expresado este Tribunal, al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal (o convencional, pues probado el hecho, se presumen 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, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, "Molino Cañuelas S.A.", del 16-11-98, TFABA en "Coop Agraria de Las Flores Ltda.", sent. del 18-3-97; entre muchas otras). -----

-----Respecto a las posibilidades de eximirse de la responsabilidad son los propios sujetos quienes deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes y obligaciones fiscales y que han exigido a la sociedad que aplique los fondos necesarios para el pago o en última instancia probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria de fuerza mayor. Cabe agregar a lo expuesto que "a dicha producción no la suple la facultad de investigación de un juez" (conf. mi voto en "Faesca SA."14/6/2005) en base a un precedente del Tribunal Fiscal de la Nación donde se dijo que: *"El resultado desfavorable de la falta de prueba, habrá de recaer; necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho incierto. Cuando las partes no han intentado demostrar sus dichos, de modo alguno puede suplirse tal falta con las facultades de investigación inherentes al Tribunal Fiscal de la Nación" Conf. "Magliano, Antonio Nicolás s/Apelación", TFN 29-11-01 Sala A" (conf. "Faesca S.A." citado).*-----

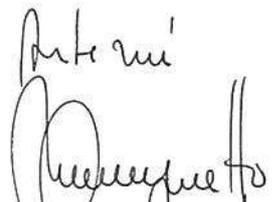
-----Por otra parte, se observa que no se encuentra controvertido en autos, el carácter de integrantes del órgano de administración de la sociedad revestido por los recurrentes (lo que por otra parte resulta acreditado por diversas constancias de las actuaciones: ver fojas 29/30, 135/136, entre otras), así como tampoco se ha alegado y probado, la configuración de causal exculpatoria atendible alguna, debiendo en consecuencia confirmarse la responsabilidad solidaria declarada por el acto apelado sobre la deuda que resulte de la nueva

liquidación, lo que así declaro. -----

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 3208/3220, 3221/3234 y 3235/3274 por el Dr. Leonardo Javier Lew, en su carácter de apoderado de la firma "Frigorífico Penta S.A", y los señores Carmelo Antonio Pablo Del Regno y Juan Carlos Delaney contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2469/2012 dictada por ARBA, con fecha 12 de julio de 2012; 2º) Aplicar la Alícuota del 1,5% respecto de los montos incluidos por la inspección en el Código NAIIB'99 749900, los que deberán encuadrarse bajo el Código NAIIB'99 151110; 3º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique nueva liquidación en autos, detrayendo de la base de cálculo para el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, la apropiación del 15% del 50% de los gastos "Fletes Hacienda en pie", y el 15 % tanto de "Comisiones Compra de Hacienda" y como de "Gastos Generales Compra de Hacienda", para la provincia de Buenos Aires, conforme lo establecido en el Considerando III, 3 punto e); 4º) Dejar sin efecto el ajuste del coeficiente de gastos por "Amortización de rodados", "Gastos Rodados" y Combustibles Lubricantes" (debiendo respetar el declarado por la parte); 5º) Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el artículo 6º del acto apelado respecto del período 2006, en virtud de la prescripción declarada; 6º) Ratificar la Disposición apelada en todo lo demás que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



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

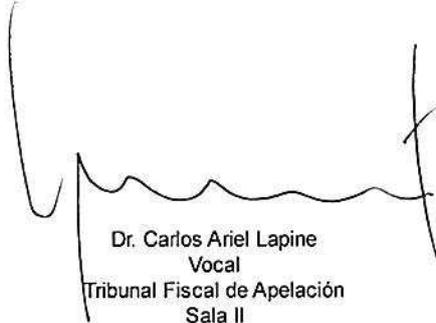


Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaría de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

**Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine:** Adhiero al voto de la Dra. Laura Cristina



Ceniceros.-----



Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



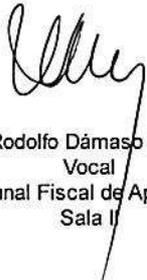
Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

**Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi:** Tal como lo señala la vocal instructora existen dos antecedentes en los cuales se verifica la identidad de sujeto y de agravios con las presentes actuaciones: Sentencia de Sala I, Registro N° 2150, de fecha 16 de octubre de 2018 y Sentencia de Sala II Registro N° 2766, del 14 de febrero de 2019. En ambas dejé expresado mi voto y desarrollé de manera puntual los argumentos relativos a dos cuestiones sobre las que discrepaba con la instrucción: A) El tratamiento tributario aplicado por el Fisco a los ingresos obtenidos por el contribuyente por el ejercicio de las actividades identificadas como “Servicio de faena”, “Servicio de lavado de jaulas” y “Servicio de transporte de hacienda” que, en mi criterio, era erróneo (por razones de brevedad remito a la lectura de los fundamentos desarrollados por los cuales concluí que la primera es una actividad industrial y las dos siguientes son prestaciones de servicios que merecen el tratamiento asignado a las actividades complementarias de la principal –faena-); y, B) El ajuste practicado en el monto de la base imponible declarada para la Provincia de Buenos Aires, como consecuencia de emplear otro criterio en el cálculo del monto de los gastos soportados en esta jurisdicción, en oportunidad de evaluar la incidencia territorial del transporte de hacienda realizado, que, conforme las circunstancias analizadas, entendí procedente.-----

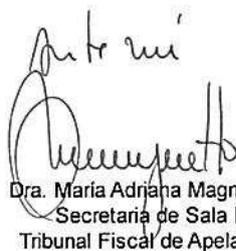
-----Dicho ello, habida cuenta de que voto en tercer lugar, advierto que, respecto del tema A) se ha logrado unanimidad en la decisión de rechazar el ajuste practicado.-----

-----No ocurre lo mismo respecto del punto B) en el que mi voto continúa en

minoría, por lo que remito a los fundamentos que expuse en los precedentes mencionados.-----



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



Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaría de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

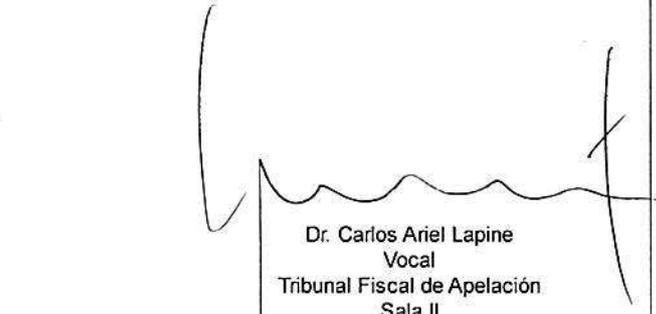
**POR MAYORIA, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 3208/3220, 3221/3234 y 3235/3274 por el Dr. Leonardo Javier Lew, en su carácter de apoderado de la firma "Frigorífico Penta S.A", y los señores Carmelo Antonio Pablo Del Regno y Juan Carlos Delaney contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2469/2012 dictada por ARBA, con fecha 12 de julio de 2012; 2º) Aplicar la Alícuota del 1,5% respecto de los montos incluidos por la inspección en el Código NAIIB'99 749900, los que deberán encuadrarse bajo el Código NAIIB'99 151110; 3º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique nueva liquidación en autos, detrayendo de la base de cálculo para el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, la apropiación del 15% del 50% de los gastos "Fletes Hacienda en pie", y el 15 % tanto de "Comisiones Compra de Hacienda" y como de "Gastos Generales Compra de Hacienda", para la provincia de Buenos Aires, conforme lo establecido en el Considerando III, 3 punto e); 4º) Dejar sin efecto el ajuste del coeficiente de gastos por "Amortización de rodados", "Gastos Rodados" y Combustibles Lubricantes" (debiendo respetar el declarado por la parte); 5º) Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el artículo 6º del acto apelado respecto del período 2006, en virtud de la prescripción declarada; 6º) Ratificar la Disposición apelada en todo lo demás que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.---



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-180506-2009  
"FRIGORIFICO PENTA S.A."

 <p>Dra. Laura Cristina Ceniceros Vocal Tribunal Fiscal de Apelación Sala II</p>	 <p>Dr. Carlos Ariel Lapine Vocal Tribunal Fiscal de Apelación Sala II</p>
 <p>Cr. Rodolfo Dámaso Crespi Vocal Tribunal Fiscal de Apelación Sala II</p>	 <p>Dra. María Adriana Magnetto Secretaria de Sala II Tribunal Fiscal de Apelación</p>

REGISTRADA BAJO EL N° 2473  
SALA II

