



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 3 de octubre de 2019.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-195870/09, caratulado
“ORGANIZACIÓN AC S.A.”.-----

Y RESULTANDO: Que a fs. 1180/1195 interponen recurso de apelación los
Sres. Pedro Delgado y Andrés Cosco, por sus propios derechos y este último a
su vez en representación de ORGANIZACIÓN AC S.A., contra la Disposición
Delegada SEFSC N° 3004 del 4/09/2013, dictada por el Departamento de
Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de
Buenos Aires (fs. 1160/1175).-----

----- Que el citado acto administrativo, determinó las obligaciones fiscales de
ORGANIZACIÓN AC S.A., en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre
los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2007 y 2008, por el
ejercicio de la actividad “Obtención y dotación de personal” (Cód. NAIIB
749100), estableciendo un total adeudado de pesos doscientos setenta y cuatro
doscientos noventa y seis con veinte centavos (\$ 274.296,20) para el período
fiscal 2007 y de pesos seiscientos noventa y tres mil setecientos dieciséis con
setenta centavos (\$ 693.716,70), para el período fiscal 2008.-----

----- Asimismo aplicó una multa equivalente al diez por ciento (10%) del
gravamen dejado de abonar, conforme los artículos 68 y 69 de Código Fiscal
(t.o. 2011), por haberse constatado la omisión prevista y penada por el art. 61,
primer párrafo del Código citado.-----

----- En su art. 8° estableció que atento a lo normado por los artículos 21, 24 y
63 del Código de la materia, resultan responsables solidarios e ilimitados con el
contribuyente, por el pago del gravamen, intereses y multa, los Sres. Andrés
Cosco y Pedro Delgado.-----

----- Que a fs. 1214, se deja constancia que la presente causa ha sido
adjudicada a la Dra. Laura Cristina Cenicerós, Vocal de Cuarta Nominación,
haciéndose saber a las partes que conocerá en la causa la Sala II, integrada
por la Vocal citada, el Vocal de Quinta Nominación Dr. Carlos Ariel Lapine y la
Vocal de Tercera Nominación Cra. Estefanía Blasco en carácter de Vocal
Subrogante.-----

----- Que a fs. 1227, se dio traslado a la Representación Fiscal, por el término


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

de quince días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal).-----

----- Que a fs. 1239, se abrió la causa a prueba, desestimándose la pericial por inconducente y haciéndose lugar la prueba informativa ofrecida, quedando a cargo de la parte apelante la confección y diligenciamiento de los oficios respectivos.-----

----- Que a fs. 1242 se hace saber que mediante Decreto N° 56E/17 ha sido designado para integrar la Sala, el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, se dispone cerrar el período probatorio dispuesto y se llaman autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO: I.- Que en el recurso de apelación de fs. 1180/1195, los quejosos oponen la excepción de prescripción de las acciones para determinar impuesto y aplicar sanciones, respecto del período fiscal 2007, por haber transcurrido el plazo de cinco años que establece el art. 157 del Código Fiscal (t.o. 2011). Plantean en este entendimiento que el modo de computar la prescripción previsto en el art. 159 de dicho ordenamiento legal, resulta inconstitucional, en tanto se aparta de la regulación sustantiva del Código Civil (art. 4027 inc. 3°) y de la jurisprudencia de la CSJN.-----

----- Que a continuación aducen la nulidad del acto administrativo. Manifiestan que el rechazo infundado de las pruebas ofrecidas y la falta total de explicaciones acerca de cómo concluyó el juez administrativo que la actividad desarrollada por la empresa fiscalizada debía ser reencuadrada bajo otro código, vicia los elementos esenciales del acto, causa, objeto, motivación y finalidad, lo cual no puede sino generar la palmaria nulidad del acto determinativo. Agregan que la Disposición N° 3004/13 no explica por qué motivo la Agencia de Recaudación considera que la actividad supuestamente desarrollada es la de “Obtención y dotación de personal”, codificada bajo el N° 749100 del NAIIB, y no la declarada de “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne” (NAIBB 151110). En punto a la prueba ofrecida dicen que la informativa era conducente para acreditar los hechos esenciales, siendo improcedente el rechazo so pretexto de que dicha información ya había sido aportada al expediente por el contribuyente y por terceros (a fs. 30,122, 446/447; 624 y 637). Asimismo, respecto de la prueba documental, aducen que



ARBA se limitó a tenerla por agregada, sin valorar jurídicamente dichas piezas probatorias. En razón de lo expuesto, consideran vulnerada la garantía de defensa en juicio y el debido proceso adjetivo.-----

----- Destacan que la actividad que desarrolla Organización AC S.A. es la faena de animales en mataderos y frigoríficos de terceros, procediéndose luego a la industrialización de la carne para su aprovechamiento integral y a la elaboración de productos y subproductos, producción, que incluye tareas como cuarteo, desposte, charqueo, embolsado, encajonado, romaneo y puesta en cámara de dichos productos. La misma encuadra bajo el Código 151110 de “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne”, que según las notas explicativas del nomenclador corresponde a *“las actividades de matanza y/o faena principalmente de ganado bovino, la producción de carnes frescas, refrigeradas y congeladas, la elaboración de conservas de carnes rojas, hamburguesas, picadillo de carne y extracto de carne bovina...”*.-----

----- La Resolución que impugnan, considera - a su criterio erróneamente - que “la venta del producto elaborado” es un requisito esencial para el encuadre de la actividad en dicho código, requisito que no surge de las notas explicativas del nomenclador de actividades. Manifiestan que el hecho de que la actividad se efectúe sobre materia prima propiedad de terceros por cuya cuenta se realiza el proceso, no altera su carácter industrial. Cita Informes de la DTT de ARBA Nros. 155/01 y 88/04, reiterando la importancia de la actividad probatoria, que fue desestimada por el Fisco, habiéndose ignorado las copias de los contratos de prestación de servicios de producción celebrados con sus clientes.-----

----- Rechazan la aplicación de la multa por omisión, en tanto consideran haber tributado conforme a derecho. Desde otro ángulo, agregan que la imputación es meramente objetiva, habiéndose dejando de lado el principio de culpabilidad. Citan jurisprudencia en apoyo de su postura y plantean eventualmente la existencia de error excusable.-----

----- En otro punto, alegan la inconstitucionalidad de los intereses establecidos en el art. 96 del Código Fiscal (con cita del fallo “Alberto Della Corte” del JCA N°1 de La Plata), en tanto establece que la capitalización de intereses está prohibida por el Código Civil.-----

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

----- Cuestionan la aplicación automática de la responsabilidad solidaria, por el solo hecho de ejercer una actividad empresarial, aduciendo que en la materia rigen los principios del derecho penal, correspondiendo al Fisco acreditar la responsabilidad (culpa o dolo) de los sindicatos responsables.-----

----- Adjuntan documental, ofrecen prueba informativa y pericial contable y plantean el caso federal.-----

II.- Que a fs. 1228/1235, la Representación Fiscal contesta agravios, rechazando la nulidad planteada y dice que la determinación impositiva se ha ceñido a la normativa aplicable, respetándose el debido proceso. Que la invocada falta de motivación no es tal, en tanto surge de la lectura del acto en crisis que se ha plasmado el sustento fáctico y normativo que da causa al ajuste practicado.-----

----- Respecto al agravio relativo al rechazo de la prueba informativa, destaca que a fs. 1165 y sgtes. el juez administrativo detalló pormenorizadamente la evaluación de la prueba ofrecida. Agrega que es facultad de este último decidir sobre la procedencia de la prueba ofrecida por los contribuyentes.-----

----- Rechaza el planteo de prescripción, señalando que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo que puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita jurisprudencia y concluye que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cómputo quinquenal de prescripción, se inicia el 1° de enero del año siguiente al año en que se produzca el vencimiento de la obligación de presentar la DDJJ anual, conforme art. 159 del C.F. (t.o. 2011). Ergo, en el presente, comenzó el 1/01/2009 para el período fiscal más antiguo - año 2007 – y hubiera operado la prescripción el 1/01/2014, de no haberse producido la causal de suspensión que prevé el artículo 161 del Código de la materia, al notificarse el acto determinativo los días 17 y 18 de septiembre de 2013 y 7/10/2013 (fs. 1180/1182).-----

----- Transcribe las conclusiones del Juez Administrativo a fs. 1168/1170, respecto de la cuestión de fondo, donde expresa que la actividad de la recurrente es prestar solamente el servicio de personal, ya que no es propietario de la materia prima, ni de las herramientas utilizadas, ni del inmueble donde se lleva a cabo la actividad. Dice que en la resolución, a fs



“3759 y 3759 vta.” se expone que surge de las propias notas presentadas por el contribuyente (fs. 30 y 122), de la consulta a la Base de Datos de la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA), fs. 446/447; de las respuestas de pedidos de información de las firmas “Frigorífico Amancay” (foja 624), “Jumbo Retail Argentina S.A.” (fs. 637) y del descargo del contribuyente (fs. 114/115). Agrega que es el propio contribuyente quien declara el ejercicio de la actividad Código NAIBB 930990 “Servicios personales no clasificados en otra parte” (fs. 823/826) y ante la AFIP “Obtención y dotación de personal” (Cód. 749100), a fs. 438. Asimismo, señala que según surge del contrato celebrado con Frigorífico Amancay SAICAFI (fs. 1136/1137) la actividad a desarrollar es despostada, charqueo, carga, descarga, empaque, etc (cláusula primera) y en la cláusula séptima las partes indican “*La dotación de personal de Organización AC S.A. que sea necesaria para los trabajos indicados en la clausula primera, será acorde a los programas semanales establecidos por Amancay...*”. Cita el precedente “Frigorífico Gral. Paz S.A.” de Sala III, del 08/06/2010.-----

----- Respecto a la multa por omisión, afirma que la misma es procedente por no haberse ingresado el impuesto, ni haberse acreditado causal atendible bajo la figura del error excusable.-----

----- En relación a los intereses previstos por el art. 96 del Código Fiscal (t.o. 2011), menciona que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto, citando jurisprudencia de la SCBA y la doctrina del art. 12 del Código Fiscal.-----

----- En cuanto a la responsabilidad solidaria, expresa que la norma presupone que el obrar social se ejerce mediante los órganos directivos, invirtiéndose la carga de la prueba en cabeza del responsable, en el marco del procedimiento seguido contra el deudor principal, hallándose a cargo de los sindicados responsables solidarios la demostración de las circunstancias eximentes previstas en la ley. -----

III.- Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros: Que en atención a los planteos de los recurrentes, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEFSC N° 3004 del 4/09/2013, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana


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

de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, resulta ajustada a derecho. A tal fin, procederé a analizar la *excepción de prescripción* opuesta por los apelantes que consideran prescriptas las acciones para determinar el impuesto y aplicar sanciones, respecto del período fiscal 2007, por haber transcurrido el plazo de cinco años que establece el art. 157 del Código Fiscal (t.o. 2011). Asimismo, plantean que el modo de computar la prescripción previsto en el art. 159 de dicho ordenamiento legal, resulta inconstitucional en tanto se aparta de la regulación sustantiva del Código Civil (art. 4027 inc. 3°) y de la jurisprudencia de la CSJN.-----

----- Que en orden a ello, ratifico mi postura en el sentido de rechazar la prevalencia de la ley de fondo, criterio que ha sido a mi juicio, convalidado por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, aprobado por la Ley 26.994, cuyo artículo 2532, dispone: *“Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. **Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos**”* (el destacado me pertenece). Ello, además de haberse modificado significativamente la integración del Máximo Tribunal Justicia de la Nación, que sentó la doctrina “Filcrosa”, “Bruno”, “Casa Casmma” “Ullate”, entre otros casos, traída por la demandante.-----

----- No obstante el cierre al tema que ha dado el Congreso Nacional, voy a recordar alguna de la jurisprudencia en la que me basara en anteriores precedentes, antes de la mentada reforma. Así las cosas, cabe mencionar que el Alto Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la causa “*Sociedad Italiana de Beneficencia*” del 17/11/2003, expresó: *“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 el Código Civil está, entonces destinada a proyectarse sobre*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-195870/09
“ORGANIZACIÓN AC S.A.”

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).-----

----- Más recientemente, en los autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Aut. Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” del 23/10/2015, el Dr. Osvaldo Casás, señaló en su Voto que: “Finalmente, el Congreso nacional introdujo el agregado que, cabe decirlo, recepta sin limitaciones la doctrina de la sentencia de este Tribunal en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” ya citada, dando así la respuesta institucional del Congreso de la Nación que formula las precisiones legislativas con entidad para modificar la jurisprudencia de la Corte federal que la jueza Carmen M. Argibay reclamara en la causa “Casmma”. En tales condiciones, el Código Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción –independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal–; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia.” (Voto del Dr. Casás, en autos Fornaguera supra citado).-----

----- Que a mayor abundamiento y atento a la reciente doctrina 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”, del 16/05/2018, que confirmó la declaración de inconstitucionalidad dispuesta por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con Asiento en Mar del Plata y en torno a la expresa autorización contenida en el art. 12 del Código Fiscal (t.o. 2011), respecto al acatamiento a los fallos de tribunales superiores, vale poner de resalto que el fallo no se encuentra firme. No obstante, reitero lo



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

expuesto en otros precedentes con cita del Dr. De Lazzari respecto de la aplicación de 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 tenerla doctrina de que se trate, posibilitando todo ello que los tribunales inferiores se aparten de tal doctrina y de los precedentes habidos, aún cuando se hayan originado en la Corte Suprema de Justicia de la Nación”* (Voto en minoría en autos L 99.257 “Díaz, Daniel Edgardo c/Cyanamid de Argentina S.A. s/Indemnización por incapacidad laboral, etc.” del 11/04/2012).-----

----- Sentado ello, cabe examinar si al momento de notificarse el acto aquí apelado, se encontraban vigentes las facultades fiscales para determinar y exigir el tributo. Con relación al plazo, el artículo 157 del Código Fiscal dispone: *“Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...”*. Por su parte, con relación al momento en el cual comienza a correr dicho plazo, el artículo 159 del mismo cuerpo legal, en su parte pertinente, establece: *“Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen”*.-----

----- Sobre este último supuesto, y antes de continuar con el análisis del caso,



debo decir que tal como lo he puesto de manifiesto en anteriores pronunciamientos, vgr.: Sala II: "Compañía de Seguros Colón", sent. del 30/10/2007; "Vivero Van Heden", sent. del 2/09/2010; y Sala I: "Quinta Fresca" sent. del 23/08/2007; "...la base imponible del tributo está compuesta por los *"ingresos brutos devengados durante el período fiscal"*, siendo el mismo el "año calendario". El hecho de 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 final (art. 183), 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, y que en razón de la fecha de vencimiento del tributo lo distingue claramente del Impuesto inmobiliario, también anual, pero que se devenga el primer mes de cada año y se abona a posteriori en una o varias cuotas(...). En consecuencia, la pauta dispuesta por el legislador; bajo ningún punto de vista puede pretender ampliar el plazo de prescripción legal, sino que a tenor de la fecha en que se debe pagar el último anticipo y presentar la Declaración Jurada final, permite al Fisco acreedor controlar la Declaración Jurada del contribuyente y en el caso de verificar inconsistencias, impugnarlo a través del procedimiento de determinación impositiva y ajuste (art. 101)."

----- En la especie a la luz de las normas transcriptas, las facultades del Fisco para determinar y exigir el gravamen por el período fiscal 2007, hubieran prescrito el 1° de enero de 2014, ello de no haber existido la causal de suspensión dispuesta en el inciso a) del art. 161 del Código Fiscal (t.o. 2011), con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 3004/13 con fecha 17/09/2013 y 18/09/2013 (fs. 1180 y 1181), que continúa hasta los noventa (90) días posteriores a los que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones con posterioridad al dictado de la sentencia por este Tribunal. Por lo expuesto, el planteo de prescripción no puede prosperar; lo que así declaro.-----

----- Que distinta es la conclusión a la que debe llegarse en cuanto al agravio de prescripción planteado respecto de la sanción impuesta. Tal como


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

describiera ut supra, resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 159 del Código Fiscal (t.o. 2011), que en su parte pertinente dispone que: “El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.”

Respecto a la aplicación de sanciones, el plexo desvincula, el momento en que comienza correr el término prescriptivo de los vencimientos generales estipulados para la presentación de declaraciones juradas mensuales, bimestrales o anuales, incumplimientos, estos últimos, que dan lugar a infracciones de carácter formal, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce el ilícito tributario.-----

----- Por lo tanto, para la multa por omisión establecida en el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011) respecto del período en cuestión, es decir, **período 2007**, el término de la acción comenzó a correr el 1° de enero de 2008, encontrándose prescripta la facultad del Fisco para aplicar la sanción referida al tiempo de haberse notificado el acto determinativo y sancionatorio, lo que así declaro.-----

----- Ahora bien, no se encuentra prescripta la acción para aplicar la multa por omisión respecto del año 2008, atento a que intimación de pago efectuada mediante la notificación del acto determinativo con fechas 17/09/2013 y 18/09/2013 (fs. 1180 y fs. 1181) suspendió el término quinquenal de prescripción en curso, de conformidad a lo previsto en el art. 161 inc. a) del Código Fiscal (t.o. 2011), lo que así declaro.-----

IV.- Que sentado lo expuesto, corresponde el tratamiento del planteo de nulidad articulado por los quejosos, que aducen la nulidad del acto administrativo, por carecer de motivación, en tanto ARBA no expone los motivos por los cuales considera que la actividad desarrollada por la contribuyente es la de “Obtención y dotación de personal”, y no la declarada oportunamente de “Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne”. Se agravia asimismo del rechazo de las pruebas ofrecidas.-----

-----Que en relación a la falta de motivación respecto del reencuadre de la actividad, advierto que no existe tal vicio, en tanto los fundamentos están



expuestos adecuadamente a fs. 1169 y 1170 del acto apelado. Recordemos la reiterada doctrina de este Cuerpo, que entiende que la mera exteriorización de un criterio distinto respecto a aquel que tuviere en su apreciación el ente fiscal, reviste un carácter ajeno al marco del recurso de nulidad, desde donde puede advertirse que la queja esgrimida traduce, en definitiva, su disconformidad con el modo en que el Organismo resolvió su situación, agravio que no hace a la validez formal del acto, sino a la justicia de la decisión y que, por tanto, debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no el de nulidad. (esta Sala, en autos “Banco Macro S.A.”, sent. del 6/03/2018, Reg. N° 2619, entre muchos otros).-----

----- Que por otra parte entiendo que tampoco puede tener acogida favorable el pedido de nulidad fundado en el rechazo por parte de la Administración de la prueba informativa ofrecida. Recordemos que de conformidad a lo establecido en el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, de aplicación supletoria (conf. art. 4° del C.F. t.o. 2011), los jueces de mérito, en este caso los jueces administrativos, tienen facultades para elegir las pruebas que fueren esenciales “y decisivas para la resolución de la causa (S.C.B.A., Ac. 30.659 del 03—11—81) (conf. “J. Pennisi S.R.L.”, Sala II, sent. 27/03/03). En el caso, la prueba informativa fue rechazada por innecesaria, en tanto los hechos que intentaban acreditarse se hallaban debidamente probados (ver fs. 1166 vta y 1167), no encontrándose vulnerada la garantía de defensa de los apelantes.-----

----- No obstante ello, a fs. 1239, esta Instrucción hizo lugar al ofrecimiento probatorio, ordenando la producción de la prueba informativa, quedando a cargo de la quejosa la confección y el diligenciamiento de los respectivos oficios, no habiendo existido actividad impulsora de la diligencia procesal por parte de los interesados.-----

----- En este orden de ideas y en mérito a lo sostenido por prestigiosa doctrina procesalista, también cabe tener presente que las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio. Como dice Alsina: “donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad” (autor cit., Tratado, To I, pág. 652). Así la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia


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

(L.L.T. 70, pág. 667, como la Corte Federal (Fallos 262:298), han declarado que "la existencia de perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada" (conf. "RUCAMOAR S.A.C.I.A, sentencia de Sala II del 23/10/03).-----

----- Por lo expuesto, se rechaza el agravio en tratamiento, lo que así declaro.--

V.- Que ahora bien, la controversia de fondo, se halla relacionada con el encuadre de la actividad desarrollada por la firma contribuyente, atento que la Empresa Organización AC S.A. declara como actividad principal la "Matanza de Ganado bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151110) en tanto el Fisco mediante el acto administrativo apelado la reencuadra en la actividad "Obtención y dotación de personal" (Código NAIIB 749100).-----

----- Que en consecuencia, a fin de decidir si se ajusta a derecho el proceder de la administración, resulta relevante el repaso de las constancias constancias de autos.-----

----- De este modo, se observa en primer lugar que a fs. 30, el Presidente de la Empresa, declara que *"la misma surge del Estatuto Societario y consiste en las tareas de faenamiento de animales de toda clase, en mataderos y frigoríficos de terceros, y el aprovechamiento integral y la elaboración de los productos y subproductos de la carne, producción, fabricación, transformación y/o elaboración de productos y subproductos de origen animal, relacionados con la industria de la carne, actividad que llevamos a cabo con nuestro personal en relación de dependencia"*.-----

----- Que en efecto del Estatuto social obrante a fs. 70, el objeto social de la Firma contribuyente es:... *"realizar por cuenta propia o de terceros o asociada a terceros las siguientes actividades: a) INDUSTRIALES: Mediante el faenamiento de animales de toda clase, en mataderos y frigoríficos propios o de terceros, y el aprovechamiento integral y la elaboración de los productos y subproductos de la carne, producción, fabricación, transformación y/o elaboración de productos y subproductos de origen animal, frutos del país y del extranjero, relacionados con la industria de la carne, productos alimenticios en general, productos de o para la explotación agrícola, avícola, apícola, frutícola vinícola, pesquera y lechera"*...-----

----- Que luego, a fs. 122, el Presidente de la firma contribuyente aclara que la



empresa "no cuenta con establecimientos fabriles propios, comerciales o depósitos, en virtud del tipo de actividad desarrollada la cual se efectúa directamente en los establecimientos de los clientes. El único establecimiento con el que cuenta esta sociedad es las oficinas administrativas, sitas en la localidad de Burzaco Provincia de Buenos Aires". Agrega respecto de los "Canales de Comercialización, modalidad y tipo de cliente" que : "...no poseemos canales de comercialización ya que justamente no realizamos comercialización de productos alguno". Respecto de las "Etapas del Proceso Productivo" explica que "el proceso productivo consiste en el tratamiento de la carne en los frigoríficos que nos contratan a tales fines, con todas las etapas que el mismo incluye, cuarteo, desposte, charqueo, embolsado, encajonado, romaneo y puesta en puerta de cámara". Por último explica que no posee Habilitación municipal "ya que al desarrollar las actividades en establecimientos propios del cliente dichas habilitaciones no corresponde que se encuentren a nuestro nombre".-----

----- Que en las fs. 451/452, se observa un informe de la firma CELESPA "Proveedores Industriales", en carácter de proveedora de Organización AC S.A., en el cual manifiesta que le venden a la misma: botas, cuchillos, ropa blanca, botines, camperas, fajas, guantes, cascos, delantales, cintos PVC, ropa azulina y beige, cuya entrega es efectuada con flete propio, siendo los lugares de entrega: Ruta 8 km. 58,700, Pilar, Frigorífico Amancay; - Alipi 1890, Agustín Ferrari, Frigorífico Merlo; - Calle Newton s/n, Abasto, Frigorífico Frigolar; - calle de la Horqueta s/n, Ezeiza, Jumbo Retail Argentina (ver facturas respaldatorias de algunas ventas a fs. 458/460, 462, 464, 466, 468, 470, 472, 474, 476.-----

-----Consultadas las firmas mencionadas, a fs. 624 AMANCAY SAICAFI informa que : "1) El servicio prestado por la firma de la referencia es el de provisión de mano de obra para la obtención de carnes. 2) El lugar de la provisión del servicio es en Ruta Nac. N° 8 km 57,500, Pilar, Provincia de Buenos Aires", asimismo acompaña facturas, que obran a fs. 625/634, en las cuales se detalla como conceptos facturados, verbigracia: "trabajos realizados en la primera quincena de marzo de 2007"; "trabajos realizados en la primer quincena de agosto de 2008".-----


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

----- Que por su parte, a fs. 637, la firma Jumbo Retail Argentina SA informa “que la firma Organización AC SA cuit 30-69311219-9 nos presta servicios de personal eventual, el mismo se realiza en nuestra planta de carnes con domicilio en Newton esq. La Horqueta Of. 08 C.P. 1840)”.-----

----- Que a fs. 1136/1137 obra el contrato celebrado entre Organización A.C. S.A. y Amancay SAICAFI, en el cual se observa que: *“Organización AC S.A. se obliga a realizar en el matadero y frigorífico de Amancay S.A.I.C.A.F.I.(...) el proceso de industrialización de dicha planta (despostada, charqueo, carga, descarga, empaque, envasado, movimiento de cámaras, limpieza, etc.) con precio y forma de pago a convenir” (cláusula primera). Cláusula Segunda: “Organización A.C. S.A. cuenta para el desempeño de dicha actividad con su propio personal, el que trabajará bajo sus ordenes. Cláusula Tercera: Es obligación de organización A.C. S.A. que su personal destinado a la prestación de los servicios contratados resulte idóneo para ello, y que su desenvolvimiento dentro de la planta sea correspondiente, de acuerdo a los requerimientos del servicio veterinario perteneciente al Servicio Nacional de Sanidad Animal. Organización AC SA proveerá a su personal de toda la ropa, herramientas, etc., que necesite para la realización de los trabajos de que se trata. El Personal de Organización AC SA permitirá que el servicio de vigilancia del establecimiento de Amancay SAICAFI proceda a su revisión cuando lo considere oportuno”*.---

----- Que en otra de sus cláusulas se establece que : *“Organización AC S.A. se compromete a presentar mensualmente ante Amancay SAICAFI los comprobantes que acrediten el cumplimiento de sus obligaciones laborales, previsionales y todas las correspondientes frente a su Personal”*. *“La dotación de Personal de ORGANIZACIÓN AC S.A. que sea necesaria para los trabajos indicados en la cláusula primera, será acorde a los programas semanales establecidos por AMANCAY S.A.I.C.A.F.I.. ORGANIZACIÓN A.C. S.A. presentará ante AMANCAY S.A.I.C.A.F.I. un listado de todo su personal autorizado para ingresar en el Establecimiento de la última, el que deberá ser actualizado cada vez que se produzcan altas o bajas, dentro de las 24 hs. D e producidas las mismas.”*-----

----- Que a continuación a fs. 1140/1143, obra el “Contrato de prestación de



servicios” celebrado entre Organización AC S.A. y Disco S.A., de donde surge la modalidad de contratación muy similar a la celebrada con Frigorífico Amancay, asumiendo Organización AC S.A. el compromiso de “prestar servicios de maestranza, charqueo y desposte, por intermedio de su personal”... “será idóneo y experimentado, de adecuada presentación y condiciones de trato correcto”. “El personal de la contratada estará exclusivamente bajo su dirección y control, y deberá procurar que el mismo se adapte a las necesidades del contratante”. Asimismo, se detalla un cuadro tarifario con el valor por hora y por persona asignada a cada tarea: verbigracia: maestranza \$11,30; charqueadores \$ 15,38; Administradores \$ 15,38 y Despostadores 18,20.-----

----- Que llegados a este estadio del análisis de las actuaciones y de los elementos transcritos a los que se hiciera referencia supra, voy a adelantar que no le asiste la razón a la parte apelante. Que en efecto, conforme se desprende de los contratos que vinculan a Organización AC S.A. con sus principales clientes (Amancay y Disco), el mismo es un proveedor de servicios, que ofrece personal idóneo en actividades relacionadas con la industria de la carne, haciéndose cargo del pago de los salarios y cargas sociales correspondientes. Ello también se desprende de las facturas obrantes en autos, donde los conceptos facturados son “trabajos realizados” en diferentes quincenas y de la información proporcionada por AMANCAY SAICAFI que informa: “El servicio prestado por la firma de la referencia es el de provisión de mano de obra para la obtención de carnes”; y por Jumbo Retal Argentina SA que manifiesta: “...la firma Organización AC SA cuit 30-69311219-9 nos presta servicios de personal eventual, el mismo se realiza en nuestra planta de carnes...”-----

----- Que la circunstancia de que los trabajadores dependientes de Organización AC S.A. realicen tareas industriales no transforma a dicha empresa per se en una industria, a los efectos de tributar con una alícuota inferior a la que corresponde a cualquier otro prestador de servicios, la cual ha sido prevista por el legislador atendiendo a la ubicación de las industrias en la cadena productiva y a la inversión y riesgo que se requieren para llevar a cabo



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

una actividad industrial. Resulta probado en autos que Organización AC. S.A. carece de una estructura propia que le permita efectuar por sí misma la actividad que declara realizar, ya que cuenta únicamente con una oficina administrativa y un plantel de personal que efectúa trabajos para otras empresas.-----

----- Que por todo lo expuesto, se rechaza el agravio en tratamiento.-----

VI.- Que en cuanto a los agravios relativos a la multa por omisión de impuesto, que señalan haber tributado conforme a derecho y la ausencia de la subjetividad requerida por el tipo infraccional, corresponde advertir que se encuentra presente el elemento objetivo que exige la norma - la omisión del tributo - así como también el mínimo *de subjetividad, o sea la culpa* en sentido estricto, admitido por la legislación local, no advirtiéndose en esta instancia circunstancias que permitan tener por configurado el error excusable (conf. art. 61 segundo párrafo del Código Fiscal (t.o. 2011). Por lo tanto, se confirma la multa por omisión de impuesto, respecto del período 2008.-----

VII.- Que en relación al planteo de inconstitucionalidad de los intereses establecidos en el art. 96 del Código Fiscal (t.o. 2011), corresponde recordar que exorbita el ámbito de competencia de este Tribunal, en la medida que no se invocan por la recurrente, ni se han producido, precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ni de la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia, en que se hubiere declarado la inconstitucionalidad de las normas que autorizan la aplicación de intereses, únicos supuestos que lo habilitarían a emitir un pronunciamiento en tal sentido (art. 12 del Código Fiscal y art. 14 del decreto-ley 7603/70 y sus modificatorias”. T.F.A. Sala II en “Coomarpes Ltda” del 20-12-00).-----

----- Por el contrario, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha concluido, en relación a la tasa de interés del art. 86 del Código Fiscal (t.o. 2004), que: *“En suma, no es inconstitucional que la parte recurrente – el Fisco -cobre tasas moratorias más elevadas que las aplicadas por los bancos a sus clientes que pagan puntualmente”* (S.C.J.B.A. C. 92.695 – 08/03/2007). por tanto se rechaza el agravio.-----

VIII.- Que, finalmente, resta analizar los agravios concernientes a la



responsabilidad solidaria atribuida en el acto determinativo apelado a los Sres. Andrés Cosco y Pedro Delgado, destacando que dicho instituto debe analizarse a la luz de las normas específicas que contiene el Código Fiscal local. La responsabilidad solidaria por deuda ajena, nace, respecto de terceros ajenos al hecho imponible, por disposición expresa de la ley. Nos encontramos frente a la responsabilidad solidaria de los denominados “*dirigentes de sociedades*”, que fue atribuida en el artículo 8° del acto determinativo, conforme los artículos 21, 24 y 63 del C.F. t.o. 2011.-----

----- Que el artículo 21 citado, establece: “*Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes - en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguiente personas: ... 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica;...*” y el artículo 24: “*Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva...*”-----

----- Como surge de lo transcrito, la responsabilidad que el legislador ha establecido en el ordenamiento fiscal de la Provincia de Buenos Aires, tiene como objetivo asegurar la recaudación necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado. Si el contribuyente, que es una persona jurídica, no cumple con sus obligaciones tributarias, se prolonga la responsabilidad, en forma singular, sobre los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, a fin de reclamar el pago del impuesto, accesorios y multas. El legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa y los ha colocado a la par. Por esa razón, en jurisdicción provincial la responsabilidad es solidaria, ilimitada y no subsidiaria, por lo cual no es necesario que el Fisco llegue a la etapa de ejecución del ente ideal, para después ir contra los solidarios.-----


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

----- Como he sostenido en Faesca S.A., sentencia del 14/07/05, “*el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad, no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes tributarias nacionales o las provinciales*”.-----

----- La misma, empero, no es automática ni objetiva por cuanto los representantes podrán seguir gozando del límite de la responsabilidad y escapando al derecho local, en tanto demuestren los extremos fácticos requeridos por la norma.-----

----- En efecto, el legislador admite que los responsables acrediten que han exigido a la sociedad el pago de los impuestos reclamados y que ella los ha colocado en la imposibilidad de hacerlo. Esto está vinculado con la exigencia de una conducta activa del dirigente societario, de efectiva participación en la sociedad que integra, sin efectuar distinciones respecto de las funciones que desarrolla en la misma. Ello deriva de la idea de “hacerse cargo” de todas las decisiones empresariales.-----

----- En la especie se observa que no se encuentra controvertido, el carácter de integrantes del órgano de administración de la sociedad revestido por los apelantes, así como que tampoco se ha alegado y probado la imposibilidad a la que alude la norma, debiendo en consecuencia confirmarse la responsabilidad solidaria declarada por el acto apelado, lo que así declaro. En el mismo sentido, esta Sala, en autos: “Dow Química Argentina S.A., sent. del 24/04/12, Reg. N° 1585, entre otros.-----

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por a fs. 1180/1195 por los Sres. Pedro Delgado y Andrés Cosco, por sus propios derechos y en representación de ORGANIZACIÓN AC S.A., contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3004 del 4/09/2013, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Declarar prescripta la multa por omisión establecida en el artículo 6° del citado acto, en relación al período fiscal 2007; 3°) Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada en lo que ha sido



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-195870/09
“ORGANIZACIÓN AC S.A.”

materia de tratamiento en esta instancia. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.-----


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

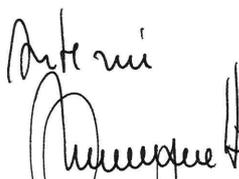

Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Teniendo en consideración las cuestiones a dirimir en la presente controversia, y haciendo mérito de la opinión vertida por el Vocal Instructor, manifiesto mi *adhesión* a la solución que propicia, sin perjuicio de lo cual considero oportuno dejar sentado mi parecer respecto del tema vinculado a la prescripción.-----

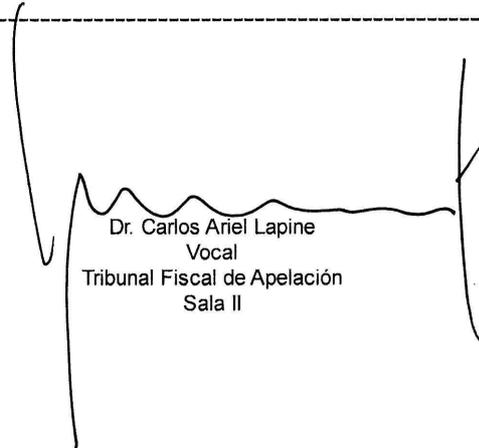
-----En efecto, en orden al rechazo de la prescripción de la acción fiscal para *determinar el gravamen*, tal como decide -y que comparto- el voto que me precede, frente a la línea argumental expuesta por los recurrentes, basada en el criterio sentado por la CSJN y la SCBA en los precedentes que cita, estimo necesario hacer notar que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad al 1º de agosto de 2015, fecha en la cual entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014), el cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto, no obstante que mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Vélez Sarsfield, contiene normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560).-----

-----De este modo, ante el diverso escenario acontecido frente a la nueva legislación, considero que toda alegación basada en criterios jurisprudenciales vertidos sin tener en cuenta -obviamente- las nuevas normas anteriormente citadas adquiere un valor relativo, ni bien se repara que un renovado análisis e interpretación judicial desde la óptica del alcance que cabe asignar al deslinde

de competencias que ahora se contempla podría implicar una variación de la férrea línea trazada a la luz de la anterior legislación (en igual sentido me expresé en “Agroindustrias Quilmes S.A”, del 11/2/2016, “Maycar S.A.”, del 27/10/016, “Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.”, del 4/11/2016 y “Color One SA” del 20/4/2018 (todos de la Sala II que naturalmente integro), no obstante el pronunciamiento de la Suprema Corte Provincial sobre el tema emitido luego de la vigencia del citado Código (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, de fecha 16/5/2018), sobre el cual ya me expedí acerca de su alcance en el precedente “RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A.” (Sala II, del 17/07/2018).



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



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

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en las presentes actuaciones, adhiero a lo expuesto por los vocales preopinantes, sin perjuicio de señalar que el pedido de inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Fiscal resulta improcedente, en virtud de las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa “Reckitt Benckiser Argentina S.A.” (Sentencia de esta Sala, de fecha 17 de julio de 2018, Registro N° 2679), a cuya lectura remito en honor a la brevedad, lo que así declaro.



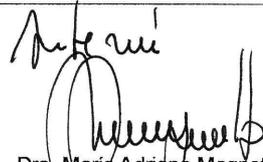
Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



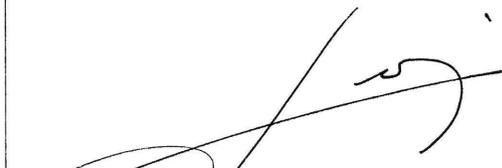
Provincia de Buenos Aires

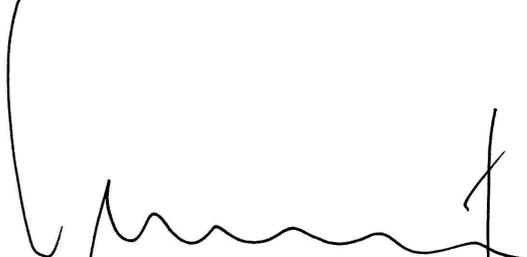
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-195870/09
“ORGANIZACIÓN AC S.A.”

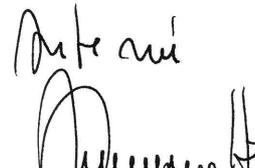

Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por a fs. 1180/1195 por los Sres. Pedro Delgado y Andrés Cosco, por sus propios derechos y en representación de ORGANIZACIÓN AC S.A., contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3004 del 4/09/2013, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Declarar prescripta la multa por omisión establecida en el artículo 6° del citado acto, en relación al período fiscal 2007; 3°) Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada en lo que ha sido materia de tratamiento en esta instancia. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.-----


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


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


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


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

REGISTRADA BAJO EL N° 2862
SALA II

