LA PLATA, 11 de julio de 2019.----------

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0452140 del año 2012, caratulado **"YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA"**.----------

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta alzada en virtud del recurso de apelación presentado a fojas 3373/3386 por los señores César Roberto LÓPEZ y Federico Guillermo WERNER, ambos en representación de "YESOS KNAUF GmbH Sucursal Argentina" (en quien ha quedado unificada la personería de César Roberto LÓPEZ, Federico Guillermo WERNER y Martín Emilio JEBSEN, actuando por derecho propio), contra la **Disposición Delegada N° 2787/16**, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES con fecha 24 de mayo de 2016 (fojas 3340/3364).----------

------Que mediante dicho acto la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales de la contribuyente "YESOS KNAUF GmbH Sucursal Argentina", en lo referente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el ejercicio de las actividades "Extracción de piedra caliza y yeso" (Código 141200), "Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p." (Código 269990), "Fabricación de pinturas; barnices y productos de revestimiento similares; tinta de imprenta y masillas" (Código 242200), "Fabricación de productos metálicos n.c.p." (Código 289990), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código 519000) y "Servicios de Financiación y actividades financieras n.c.p" (Código 659990), por el período fiscal **2009** (enero a diciembre) y **2010** (enero a octubre), estableciendo diferencias adeudadas al Fisco que ascienden a PESOS TRESCIENTOS CUARENTA Y SEIS MIL CUATROCIENTOS TREINTA Y OCHO CON 90/100 ($ 346.438,90); aplica una multa por omisión del diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar en los términos del artículo 61, 1° párr. del Código Fiscal -T.O. 2011-, y atribuye la responsabilidad solidaria de los señores César Roberto LÓPEZ, Federico Guillermo WERNER y Martín Emilio JEBSEN, en los términos de los artículos 21 inciso 2, 24 y 63 del Código Fiscal citado.----------

------Que previo a la remisión de las actuaciones, la apelante, a fojas 3370, comunica que ha presentado el "caso concreto" ante la Comisión Arbitral.---------

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

------Que adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación a cargo del Dr. Carlos Ariel LAPINE, a fojas 3400 se hace saber que conocerá en la misma la Sala II, integrada conjuntamente con la Vocal de 4ta. Nominación, Dra. Laura Cristina CENICEROS, y la Vocal de 3ra. Nominación, Cra. Estefanía BLASCO, como Vocal subrogante.----------

------Que, a fojas 3403, se otorga traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal – T.O. 2011). A fojas 3405/3410, se encuentra agregado el escrito de contestación emitido por dicha dependencia.

------Que, a fojas 3416, se tuvo por contestado el traslado conferido y, atento a que se encontraba pendiente de tratamiento la acción presentada por la contribuyente ante la Comisión Arbitral, se suspendió el trámite de las actuaciones de acuerdo a la doctrina del Acuerdo Plenario N.° 34 del 16/10/2014 (fs. 3417).----------

------Que, a fojas 3427, dado que la Comisión Arbitral dictó la Resolución C.A. N.° 43/2018 (luce copia agregada a fojas 3418/3421), la que ha adquirido firmeza conforme lo informado por la Representación Fiscal a fojas 3424/3426, se reanudó el trámite de las actuaciones, desestimándose por innecesaria la prueba informativa, testimonial y pericial ofrecidas, y se dictaron autos para sentencia (conforme artículos 124 y 126, respectivamente, del Código Fiscal - T.O. 2011). Asimismo, se dejó constancia de que la Sala ha quedado integrada definitivamente con la designación del Cr. Rodolfo Dámaso CRESPI como Vocal de la 6ta. Nominación.----------

Y CONSIDERANDO: I.- Que la parte apelante plantea como primer agravio la prescripción de las acciones y poderes de ARBA, tanto para dictar la determinación de oficio como para aplicar sanciones.----------

------Que en torno a dicho agravio señala que el más Alto Tribunal de Justicia de la Nación consideró que cada "posición" o "anticipo" era "una obligación individual y por ende el plazo de prescripción se debe contar desde el vencimiento de cada uno de ellos. Cita precedente de la CSJN in re "Fisco de la Provincia contra Ullate, Alicia Inés" del 1/11/2011. De tal manera, considera que el plazo quinquenal de prescripción -por los anticipos correspondientes a los

períodos 2009 (enero a diciembre) y 2010 (enero a octubre)- operó con anterioridad a la notificación de la resolución apelada.----------

------Que, asimismo, para el caso particular de la sanción impuesta, en virtud de la pauta del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, solicitan la aplicación del Código Penal.----------

------Que, en subsidio y abocándose al análisis del ajuste practicado, esgrime que ARBA compartió el criterio empleado por la firma para atribuir los gastos de sueldos y cargas sociales a las diferentes jurisdicciones, aunque entendiendo que la contribuyente había calculado mal el monto atribuible a la provincia de Buenos Aires.----------

------Que alega que los gastos de sueldos y cargas sociales correspondientes a empleados de las áreas de administración y de explotación son asignados a las jurisdicciones donde se encuentran sus lugares de trabajo (Buenos Aires y Mendoza), mientras que aquellos de los empleados del área comercial son asignados por el coeficiente de ingresos en razón de no resultar posible efectuar una asignación directa.----------

------Que además señala que la ARBA sólo le dio el tratamiento de no computables a los honorarios de los representantes, ignorando la información disponible en las actuaciones que permitiría excluir como no computable la proporción de los gastos de sueldos y cargas sociales correspondientes al personal administrativo y de comercialización dedicado a las operaciones de exportación.----------

------Que sostiene que no existe error de cálculo en la atribución de gastos de sueldos y cargas sociales a la provincia de Buenos Aires que hace la firma contribuyente.----------

------Que, seguidamente, opone el beneficio de estabilidad fiscal por treinta (30) años (desde el 31/07/1998) que obtuviera "YESOS KNAUF GmbH Sucursal Argentina" en los términos del Régimen de Inversiones para la actividad Minera regulado por la Ley Nacional N° 24.196, al que adhiriera la provincia de Buenos Aires mediante la Ley N° 11.482.----------

------Que, entonces, para el eventual caso de que se decidiere confirmar la determinación de oficio del coeficiente unificado del Convenio Multilateral,

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

solicita que se ordene aplicar, para las actividades "Extracción de piedra caliza y yeso" (Código 141200) y "Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p." (Código 269990), las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos vigentes al momento de la presentación del estudio de factibilidad del proyecto minero que diera fundamento a la obtención del mencionado beneficio fiscal.----

------Que también plantea la improcedencia de la multa por omisión aplicada, manifestando que la infracción que se endilga no resulta verificada en forma automática con la mera falta de ingreso del tributo, sino que requiere la existencia del elemento culposo o negligente en la conducta del contribuyente, el cual no se configura si media error excusable. Cita doctrina y jurisprudencia al respecto.----------

------Que destaca que en casos -como el de autos- vinculados a aspectos interpretativos y de aplicación práctica de las normas del Convenio Multilateral, resulta claro que jamás puede configurarse el tipo infraccional de la omisión, ya que al regular aquél la distribución de la base imponible del Impuesto entre las distintas jurisdicciones, el impuesto que puede considerarse abonado en defecto en una jurisdicción, necesariamente habrá sido ingresado en otra u otras, por lo que nunca existirá impuesto omitido. En subsidio, solicita que se reduzca la multa impuesta al mínimo legal establecido por el artículo 61 del Código Fiscal.----------

------Que con relación a la responsabilidad solidaria imputada, en primer lugar plantea la inconstitucionalidad del "régimen de solidaridad" previsto por el Código Fiscal.----------

------Que así, dice que el citado régimen extiende la responsabilidad en forma objetiva a los administradores de las personas jurídicas, es decir prescindiendo de su participación efectiva en la infracción tributaria imputada a la persona de existencia ideal y que ello resulta reñido con el principio de personalidad de la pena que exige la existencia de una conducta personal por parte del imputado como umbral mínimo para la imposición de penas por parte del Estado.----------

------Que agrega que la provincia de Buenos Aires carece de competencia legislativa para establecer un régimen especial de responsabilidad de los administradores de sociedades comerciales, toda vez que ello forma parte del

"derecho común" cuya creación fue otorgada al Congreso Nacional según surge del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional. Cita fallo "Raso".----------

------Que, a los fines de acreditar los extremos invocados, ofrece prueba informativa, testimonial y pericial Informática.----------

II.- Que la Representación Fiscal, al momento de analizar el planteo de prescripción opuesto, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial (en especial el artículo 2532, vigente desde el 1° de agosto de 2015), confirma la postura asumida por la ARBA en torno a que el instituto de la prescripción en materia tributaria debe ser regulada, tratándose de una facultad no delegada de las provincias al Congreso Nacional (artículos 121 y 122 de la CN), en forma excluyente por el derecho local. Asimismo, agrega que las normas del derecho común sólo resultan aplicables por vía del artículo 4 del Código Fiscal - T.O. 2011. Cita jurisprudencia en apoyo a su postura.----------

------Que, sentado ello, pone de resalto que resultan aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal - T.O. 2011, que prevén un plazo de cinco (5) años para que la Autoridad de Aplicación determine y exija el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo el 1° de enero del año siguiente al año que se produzca el vencimiento de la obligación de presentar la declaración jurada anual.----------

------Que indica que en el particular, tomando en consideración el período mas antiguo (2009), el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de enero de 2011 y que, habiéndose dictado la disposición de inicio el día 10 de noviembre de 2015, notificada con fechas 18 y 24 de noviembre del mismo año (fojas 3254/3257), operó la causal de suspensión de la prescripción de 120 días hábiles prevista en el artículo 161 del Código Fiscal - T.O.2011. Luego, agrega que con la notificación del dictado de la disposición apelada (7 y 23 de junio de 2016), dicha suspensión se prolongó hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia.----------

------Que, por otra parte, en cuanto a la prescripción de la acción para la aplicación de la sanción por omisión, aclara que los argumentos precedentemente expuestos resultan de aplicación para sostener la imposición

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

de la multa respecto al período 2010.----------
------Que entiende que se han evidenciado vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar el impuesto, no encontrando asidero los planteos traídos por la apelante.----------
------Que, seguidamente, en relación a los cuestionamientos formulados por la quejosa en torno a las normas del Convenio Multilateral, teniendo presente que la cuestión ha sido sometida a resolución de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, manifiesta que se estará al pronunciamiento que en el tal marco se dicte.----------
------Que en cuanto al planteo relativo al beneficio de "estabilidad fiscal" previsto en la Ley Nacional N° 24.196, manifiesta que oportunamente se ha señalado al contribuyente que no se vislumbra agravio alguno al respecto, toda vez que las alícuotas aplicadas son coincidentes con las declaradas por la propia firma en sus declaraciones juradas referentes a los períodos fiscalizados (fojas 3355, parte pertinente del acto apelado; fojas 3025/3027, papeles de trabajo).----------
------Que la Representación Fiscal continúa su contestación de agravios esgrimiendo, en torno a la sanción impuesta, que ésta deviene procedente al haberse configurado, en virtud de las diferencias detectadas, la conducta de quien incumple parcial o totalmente las obligaciones fiscales a su vencimiento, conforme el artículo 61 del Código Fiscal – T.O. 2011.----------
------Que, además, resalta que para la aplicación de la multa en cuestión no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor; es decir, frente a un incumplimiento comprobado, que el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables no permite excusarse de la aplicación de la sanción.---
------Que en cuanto a la invocación del error excusable, sostiene que no se advierte de autos dicha causal exculpatoria, ni se han enunciado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante. Cita jurisprudencia de este Tribunal.----------
------Que frente al planteo relativo a la graduación de la multa y su reducción al mínimo legal, remarca que la Autoridad de Aplicación para su determinación ha tenido en cuenta como elementos agravantes los establecidos en los incisos d)

e i) del Decreto N.° 326/97. Cita Jurisprudencia de este Cuerpo.----------

------Que respecto a la responsabilidad solidaria endilgada, manifiesta que no debe confundirse el marco regulatorio de la estructura y funcionamiento de la sociedad, cuya competencia para legislar en la materia se encuentra atribuida de manera exclusiva a la Nación, con el instituto de la solidaridad en materia fiscal, cuestión de competencia exclusiva de la provincia, en virtud de las facultades no delegadas a la Nación (artículo 121 de la Constitución Nacional).-

------Que entonces sostiene que el instituto reconoce su fuente en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y que se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación que ocupan (integrantes del órgano de administración de la firma), el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquel. Es decir, se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.--------

------Que agrega que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad y que, frente a la ausencia de prueba de inexistencia de culpa, actividad procesal en cabeza de los responsables, corresponde que se rechace el agravio formulado.----------

------Que finalmente aclara que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario; entendiendo que la propia norma resulta clara cuando expresa que los declarados responsables solidarios son colocados en la misma forma y oportunidad que rijan para los obligados directos, razón por la cual se los trae al procedimiento a fin de que ejerzan sus derechos en tiempo oportuno. Cita Jurisprudencia.----------

------Que finalmente advierte, en relación a la invocación del fallo "Raso" que efectúa la apelante a efectos de obtener su seguimiento en orden a su inconstitucionalidad, que en dicho fallo la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires de ningún modo ha declarado la inconstitucionalidad de la norma en cuestión, sino que ha rechazado el recurso por otros argumentos de orden formal. ----------

III.- <u>Voto del Dr. Carlos Ariel LAPINE</u>: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición

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

Delegada SEFSC N° 2787/16.----------

------Que, en primer lugar, corresponde abordar el tratamiento de la prescripción de la acción fiscal opuesta, tanto para determinar el gravamen como para aplicar sanciones para los períodos fiscales 2009 (enero a diciembre) y 2010 (enero a octubre). En este aspecto, es de observar que -básicamente- la defensa articulada está fundada en la aplicación de los preceptos del Código Civil (texto Ley 340), sobre la base del criterio sentado por la CSJN in re "Ullate, Alicia Inés" del 1/11/2011.----------

------Al respecto resulta necesario hacer notar que el 1° de agosto de 2015 entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014, en cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Velez Sarsfield, a la par que contiene normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560), desde donde se puede derivar que toda alegación erigida en criterios jurisprudenciales vertidos sin tener en cuenta –obviamente- las nuevas normas antes 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 este sentido, es dable traer a colación la opinión del Dr. José O. Casas, por demás aleccionadora, recaída en el pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia de Ciudad Autónoma in re *"Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido"*, del **23/10/15** en una materia que, por cierto, presenta un nuevo giro a partir de la sanción del Código Civil y Comercial.--------

------Asimismo, dada la vital gravitación que poseen las decisiones adoptadas por el máximo Tribunal judicial de la Provincia, en la medida que las mismas pueden dar lugar a evaluar desde este ámbito la necesidad de su acatamiento a la luz de la facultad conferida a este Organismo por el art. 12 del CF (t.o. 2011)

y el art. 14 del Dto-Ley 7603/70 y sus modif., cabe referir al reciente decisorio recaído in re *"Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley"*, de fecha 16/5/2018. ------En efecto, es de observar que en dicha causa la SCJBA confirmó -por mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, por la cual -a su vez- se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su redacción al actual art. 159 del t.o. 2011), extremo que configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad mencionada precedentemente. Sin embargo, tal posibilidad -hoy- se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la MEV del Poder Judicial de la Provincia que el Fisco dedujo con fecha 8/6/2018 Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis. ----------

------Sentado lo expuesto, y queriendo ello significar el diverso escenario legislativo que se verifica ante la pretensión fundada en precedentes que han tenido en cuenta el marco normativo vigente con anterioridad, corresponde dar respuesta a la defensa introducida por la parte accionante, a cuya finalidad -anticipo- la prescripción que propugna solo puede prosperar en relación a la acción fiscal en materia represiva y sobre el período 2009, según argumentaré seguidamente. ----------

------Así, parto por indicar que, en atención a la legislación provincial que considero aplicable en la especie, las acciones para determinar obligaciones en concepto de Impuesto que se reclama, quedan comprendidas dentro de la regla consagrada por el art. 159, primer párrafo, *in fine*, del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. Ant.----------

------Dicha norma fija como **inicio del cómputo** del plazo prescriptivo *"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"*, en los

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

casos de aquellas obligaciones *"cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual"*, fórmula que, según lo entiendo, comprende a las devengadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.----------

------En sustento de este criterio, cabe resaltar que el período fiscal del gravamen en cuestión es *"el año calendario"*, y si bien se liquida e ingresa mediante *"anticipos"*, juntamente con el último del año, que lógicamente vencía durante el período siguiente, debe presentarse *"una declaración en la que se resuma la totalidad de las operaciones del período"* (conf. arts. 209 y 210 del Código Fiscal -T.O. 2011-).----------

------Siendo ello así, y no obstante reconocer que los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, tienen su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, puede afirmarse que aparece como una prestación parcial, a título provisional, de un deber no actual, es decir, potencial. De allí que se trate de ingresos computables a cuenta de una futura deuda definitiva, de tal manera que si la obligación de tributar no naciera, o eventualmente resultare inferior a lo anticipado, esta suma, o en su caso, el excedente, resultaría un pago indebido.----------

------ Por lo tanto no cabe sino concluir que la anualidad del tributo, que a su vez responde a un imperativo consagrado por el art. 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal, se proyecta sobre su misma determinación, a punto tal que el ingreso de determinadas parcelas con anterioridad a la conclusión del período fiscal sólo se efectúa en forma provisoria y a cuenta de la obligación final resultante, que sólo podía calcularse una vez concluido el año en cuestión, al momento de presentar la declaración relativa a la totalidad de las operaciones pertinentes y liquidar el último anticipo.----------

------Desde esta perspectiva es preciso analizar el período más antiguo que aquí se discute, toda vez que si se comprobara que la facultad del Fisco no estuviera prescripta a su respecto, tampoco lo estaría en lo que hace al 2010.---

------Que, entonces, en línea con las consideraciones efectuadas, el plazo quinquenal de prescripción de las acciones para determinar el impuesto por el más antiguo de los períodos fiscalizados (2009), comenzó a correr el 1° de

enero de 2011 y hubiera fenecido el 1° de enero de 2016.----------

------Que ahora bien, en el caso y tal como señala la Representación Fiscal, ha operado la causal de suspensión por ciento veinte (120) días hábiles prevista en el anteúltimo párrafo del artículo 161 del Código Fiscal – T.O. 2011, en razón de verificarse que el Organismo fiscal notificó la Disposición de Inicio del procedimiento los días 18 y 24 de noviembre de 2015 (fojas 3254/3257), es decir, dentro de los ciento ochenta (180) días corridos antes del vencimiento de dicho plazo.----------

------Que la disposición recurrida (Disposición Delegada SEFSC N° 2787/16) fue notificada a la apelante los días 7 y 23 de junio de 2016 (fojas 3365 y 3368), es decir, agotada la suspensión del plazo y dentro del transcurso del plazo prescriptivo remanente.----------

------Que en razón de lo expuesto, la Autoridad de Aplicación ha determinado el impuesto con facultades plenamente vigentes no solo para el período fiscal recientemente analizado, sino también para el restante período en debate (2010).----------

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

------Que entrando en el análisis referido al cómputo del plazo de prescripción de las acciones del Fisco para aplicar multas (materia represiva), la regla se encuentra claramente establecida por el segundo párrafo del artículo 159 del Código Fiscal (T.O. 2011 y cc. ant.), de acuerdo al cual éste comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales considerados como hechos u omisiones punibles.----------

------Que, bajo dicha regla, el plazo para establecer las sanciones correspondientes a los hechos acaecidos durante el periodo 2009 se extendió desde el 1° de enero de 2010 hasta el 01/01/2015, sin que se desprenda de las actuaciones la ocurrencia de causal de suspensión alguna, por lo que el acto en crisis, dictado y notificado durante el transcurso del año 2016, ha implicado el ejercicio de la acción represiva fuera del plazo legalmente estipulado.----------

------Que en cuanto a la sanción establecida respecto al período 2010, debe señalarse que resultando extendido el plazo perentorio en cuestión desde el 1° de enero de 2011 hasta el 01/01/2016, le cabe análogo cómputo de plazos que

el practicado al momento de examinar la vigencia de las facultades del Fisco para *determinar* el impuesto correspondiente al período fiscal 2009.----------

------Que en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar la defensa de prescripción interpuesta con relación a la exigencia de la obligación principal y a la sanción relativa al período fiscal 2010, dando acogida favorable sólo respecto a la acción para aplicar la multa por omisión respecto a las obligaciones del período fiscal 2009.----------

IV.- En torno a la cuestión de fondo relativa a las causas del ajuste impositivo, reparo que uno de los temas en debate está centrado en aspectos vinculados con la aplicación del Convenio Multilateral -modalidad para imputar los gastos en concepto de sueldos/cargas sociales y gastos de personal, y la incidencia de las operaciones de exportación en la determinación de los gastos computables- el cual ha sido -simultáneamente- planteado ante los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, cuya acción ha sido decidida en forma definitiva por la Comisión Arbitral mediante la Resolución Nº 43/2018 rechazando el planteo de la apelante (luce copia agregada a fojas 3418/3421) y que ésta ha quedado firme de acuerdo a lo informado por ARBA a fojas 3424/3425, siendo oportuno recordar -por la trascendencia que ostenta para dirimir la presente- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM establece que *"Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto"*. ----------

---- Así, en este contexto, teniendo en cuenta que dicho Organismo ha zanjado la disputa en los términos vertidos en la citada Resolución, esto es expresando que *"no se observa que el fisco haya violentado las disposiciones del Convenio Multilateral, observándose que la firma realiza distintas consideraciones al respecto, sin aportar elementos que hagan variar lo determinado por la ARBA"*, no cabe sino tener por convalidado el criterio de la Administración en esta parcela de la pretensión fiscal.----------

------Que, sentado ello, corresponde ahora abordar el análisis de la procedencia del beneficio de estabilidad fiscal que por aplicación de la Ley Nacional N.º 24.196 (y la Ley N.º 11.482 mediante la cual adhiriera la provincia de Buenos Aires) solicitara la apelante, a cuyo efecto adelanto que aprecio insuficiente lo esgrimido por la Autoridad Fiscal para justificar su decisión de no atender

-ahora ni antes- el planteo formulado.----------

------Así, en aras de examinar detenidamente la cuestión, entiendo conducente exponer en forma cronológica cuándo y cómo se han introducido en las actuaciones los argumentos relativos al beneficio de estabilidad fiscal que se reclama y cuál ha sido el tratamiento que en cada caso se les ha otorgado.-------

------En este sentido, de la compulsa del expediente se desprende que la ARBA ha tenido a la vista el certificado de estabilidad fiscal -en el que a posteriori se edifica el reclamo de la apelante- desde el 23 de octubre de **2014** (fojas 1626), conforme consta en el Acta de Comprobación N.º 010241567 (fojas 1623) y que el Informe Final de Auditoría de fojas 3187/3206 da cuenta de su existencia, aunque, se advierte, al momento de practicar un análisis de la actividad desarrollada por la firma y, en ese marco, consignar las alícuotas aplicables (ratificando las declaradas por la contribuyente en virtud de comprobarse que se condicen con las establecidas en las leyes impositivas vigentes), no realiza consideración alguna respecto al impacto que éste -en su caso- podría ejercer sobre la fiscalización practicada.----------

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

------Que tampoco se observa consideración alguna en la Disposición de inicio del procedimiento, Disposición Delegada SEFSC N° 5609/15 (fojas 3242/3352).

------Que la contribuyente, en su descargo de fojas 3258/3268, particularmente en el punto d) de sus fundamentos, invoca concretamente el beneficio de estabilidad fiscal y, como prueba documental, acompaña copia autenticada del certificado que le expidiera el Ministerio de Economía de la Nación, Secretaría de Industria, Comercio y Minería (fojas 3278/3281), teniéndose por agregada mediante artículo 2° de la Disposición Delegada SEFSC N.º 150/16 (fojas 3292/3296).----------

------Que la disposición apelada, Disposición Delegada SEFSC N.º 2787/16, esgrimiendo lo ya expuesto, es decir, *"que no se vislumbra agravio alguno al respecto toda vez que las alícuotas aplicadas son coincidentes con las declaradas por la firma"*, concluye que no se trata de un hecho controvertido en autos (fojas 3355).----------

------Que en el recurso de apelación interpuesto la apelante reitera lo esgrimido en oportunidad de ejercer el referido descargo (fojas 3380/3381), observándose

que, al contestar los agravios, la Representación Fiscal se limita a reiterar lo señalado al respecto en el acto apelado (fojas 3408 vta.).----------

------Que del iter expuesto, atento a la particularidad del sostenido rechazo opuesto por la administración, cabe advertir que el fisco no se pronuncia sobre la procedencia o no del beneficio invocado por la contribuyente, sino que -por el contrario- acota su postura ratificando las alícuotas declaradas por la contribuyente, sin advertir que ello importa la adopción de un criterio por demás cuestionable en el marco del procedimiento de determinación de oficio que hace, justamente, a la tarea de juzgar las declaraciones juradas presentadas y, en ese marco, establecer el monto correspondiente (y no otro) de las obligaciones fiscales de la firma conforme a derecho.----------

------Que, en ese entendimiento, resulta insuficiente que la Autoridad Fiscal oponga, para justificar la decisión de no atender el planteo, que las alícuotas aplicadas son coincidentes con las declaradas por la propia firma en sus declaraciones juradas, conclusión a la que también puede arribarse desde destacada doctrina que ha sostenido que *"...la administración no debe detenerse ante el impuesto resultante de la declaración jurada como el importe mínimo cuyo cumplimiento puede pretender, sino que está obligada en caso de divergencia entre la declaración jurada y la real situación fáctica que da nacimiento a la obligación, a determinar ésta de acuerdo con el supuesto del derecho material, aunque ello redunde en perjuicio del propio fisco. Más aún, no hay tal perjuicio, ya que la administración no tiene como función recaudar cuanto más dinero pueda, sino exactamente la suma que la ley imponga a cada contribuyente"* (Dino JARACH, Curso Superior de Derecho Tributario, pags. 401/402).----------

------Que, en ese marco, es relevante señalar que en las actuaciones caratuladas "YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA", Expediente N.° 2306-159824/09, en las que se debatía el comportamiento de dicha firma frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 2007 y 2008, he tenido la oportunidad de analizar la procedencia del beneficio de estabilidad fiscal prescripto en la Ley Nacional N.° 24.196 y Ley Provincial N.° 11.482 - B.O. 17 al 21 de enero de 1994 (véase sentencia del 26 de julio de 2018, Registro

N.º 2684 de la Sala II).----------

------Que bajo la línea interpretativa de aplicación del régimen que allí expuse, en particular, respecto a los requisitos a cumplimentar para gozar del beneficio de estabilidad fiscal ante proyectos a desarrollarse en el ámbito de una jurisdicción distinta a la del Fisco pretensor, frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y tratándose de contribuyentes que distribuyen su base imponible de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral, quedó claramente evidenciado que a YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA le asiste el derecho al beneficio de estabilidad fiscal que reclama, tal como decidió la Sala por mayoría.----------

------Que consecuentemente, ante la evidencia de identidad que presenta el caso, corresponde acoger favorablemente el agravio formulado en la cuestión en análisis, debiendo la Autoridad de Aplicación practicar nueva liquidación del gravamen aplicando, para las actividades "Extracción de piedra caliza y yeso" (Cód. NAIIB 141200) y "Fabricación de productos minerales no metálicos n.c.p." (Cód. NAIIB 269990), las alícuotas vigentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos al momento de la presentación del estudio de factibilidad ante la Secretaría de Industria, Comercio y Minería de la Nación (31 de julio de 1998; Ley Impositiva N.º 12.049).----------

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

V.- Que en relación al agravio referido a la multa aplicada sólo corresponde, en virtud de las conclusiones a las que arribara en torno a la prescripción opuesta, analizar su procedencia respecto al período 2010.----------

------Que, asimismo, debe señalarse que habiendo quedado confirmada la pretensión fiscal en punto a la cuestión sometida a debate ante la Comisión Arbitral, la infracción por omisión de tributos resulta configurada en tanto ésta se materializa como una transgresión culposa de obligaciones fiscales.----------

------Que, sin embargo, en orden a la defensa del error excusable alegada por la recurrente vinculada a la errónea aplicación del Convenio Multilateral, se entiende que las particulares circunstancias fáctico-jurídicas que originaron el sometimiento del caso concreto ante la Comisión Arbitral, son cuestiones suficientes para acreditar el eximente de error excusable invocado y previsto por el artículo 61 del Código Fiscal - T.O. 2011.----------

------Que, en consecuencia, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada.-------
------Que, por último, resta abordar el tratamiento del agravio referido a la declaración de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 11° del acto determinativo en crisis.----------
------Que en cuanto a la cuestionada competencia provincial para legislar en este aspecto, es preciso señalar que la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal el que, dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias, en forma taxativa ha legislado sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (artículos 21, 24 y 63 - T.O. 2011 y concordantes años anteriores).----------
------Que corresponde considerar que el artículo 21 del Código Fiscal - T.O. 2011 en su parte pertinente, 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 siguientes personas:... 2- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas..."*. La norma en este caso equipara a los contribuyentes con los llamados "responsables" en cuanto a los obligados pasivos. Es decir que, la imputación de la responsabilidad es un elemento objetivo, basta la comprobación de quiénes son los integrantes de los órganos de administración para saber quiénes deberán responder.----------
------Que en razón de ello, y siendo que en el planteo defensivo esgrimido no se ha negado que los declarados responsables solidarios hayan ocupado el cargo que se les endilga en el período fiscal bajo análisis, que éstos no han invocado haber exigido al sujeto pasivo del tributo los fondos necesarios para su pago, ni que "YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA" los hubiere colocado en imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones fiscales determinadas, considero ajustada a derecho la imputación de responsabilidad solidaria efectuada en la resolución en crisis.----------
------Que, finalmente, sobre la pretendida inconstitucionalidad del "régimen de solidaridad" previsto en el Código Fiscal, es de señalarse que este Tribunal, por expresa manda legal, tiene vedado expedirse sobre la constitucionalidad de las

normas, salvo que existan antecedentes que permitan aplicar la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires o la Corte Suprema de Justicia de la Nación (conforme artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 de la Ley Orgánica del TFABA), siendo dable aclarar que tal extremo no lo constituye el fallo de la SCBA C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio", del 2 de julio de 2014, pues tal como lo expuso la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno Vicente Felix y otro s/ Apremio Provincial (Causa 4176) de fecha 14/08/2014-, el precedente traído en apoyo de la petición no puede ser interpretado como doctrina legal (art. 279 del CPCC), en tanto el más alto Tribunal Provincial no se expidió respecto de la cuestión de fondo, habiendo confirmado -en definitiva- la sentencia de la Cámara recurrida (desfavorable a la postura fiscal) por cuestiones formales.----------

------Que, por lo expuesto, debe confirmarse la responsabilidad solidaria endilgada a los señores César Roberto LÓPEZ, Federico Guillermo WERNER y Martín Emilio JEBSEN.----------

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la firma YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA, contra la Disposición Delegada Nº Delegada SEFSC N° 2787/16. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por omisión correspondiente a las obligaciones del año 2009 y dejar sin efecto la misma en lo relativo al año 2010. **3º)** Ordenar a la ARBA practicar nueva liquidación del gravamen, a cuyo efecto deberá aplicar, para las actividades alcanzadas por el beneficio de estabilidad fiscal (Ley nacional nº 24.196 y provincial nº 11.482) que comprende el presente ajuste, las alícuotas previstas en la Ley 12.049, según la correspondencia de actividades entre el Nomenclador Actividades Económicas Impuesto Ingresos Brutos (NAIIB) y la Lista Actividades Económicas (LCA). Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal de Estado y, cumplido, devuélvase al organismo de origen.----------

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 al voto del Vocal instructor, sin perjuicio de señalar que la alegada inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal vigente 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.-------

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

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

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: Visto y analizado el caso traído en apelación ante esta Alzada, advierto que la controversia ha quedado sellada por mayoría. No obstante, en cumplimiento de lo dispuesto por la ley orgánica del Cuerpo, Ley 7603 y modificatoria (art.27) corresponde que me expida. ----------
------ En tal sentido, por razones de economía y celeridad procesal, expreso mi adhesión a la decisión que propicia el Vocal Instructor con relación a los siguientes puntos, a saber: prescripción, multa y responsabilidad solidaria.--------
------Ahora bien, con relación a la estabilidad fiscal que invoca la parte apelante con sustento en lo dispuesto por la Ley Nacional 24.196, entiendo que no corresponde expedirse por cuanto, tal como lo afirma la Representante Fiscal, las alícuotas aplicadas por la contribuyente no fueron ajustadas, manteniéndose el nivel alicuotario declarado por la propia empresa.----------
------No obstante, y atendiendo a lo resuelto por mis distinguidos colegas, sobre esta cuestión y con remisión a mi Voto en el precedente de esta Sala referido a la misma firma, "YESOS KNAUFF GMBH SUCURSAL ARGENTINA", sentencia

del 26 de julio de 2018, considero que a los efectos de que proceda el beneficio fiscal instaurado por la citada ley nacional, a la que adhirió la Provincia de Buenos Aires mediante la Ley 11.482, debe la Autoridad de Aplicación (Secretaría de Industria, Comercio y Minería de la Nación) remitir un certificado destinado específicamente a esta jurisdicción tal como lo prevé el artículo 10 de la norma. ----------

------El cumplimiento de este requisito no se remplaza por los certificados emitidos a otras jurisdicciones donde esté emplazado el emprendimiento minero, aún cuando se trate de un contribuyente de Convenio, tal como expresamente lo señala la ley nacional en la norma citada supra. ----------

------A mayor abundamiento, considero que esta excepción a principios constitucionales como el de igualdad ante las cargas públicas, que implica asimismo la renuncia de una jurisdicción local de modificar la presión tributaria a una actividad que "per se" tiene un alto impacto económico, está directamente relacionada con el desarrollo en la jurisdicción provincial (territorio) de que se trate, de aquellos proyectos de envergadura a los que hace referencia el artículo 5 de la ley nacional.----------

------En este entendimiento, cuando la jurisdicción como en este caso, no es aquella en la cual se instala la base de exploración o explotación, u otras actividades derivadas de la minería, y dado que en el marco de nuestro régimen federal de gobierno, la provincias deberían ceder su competencia originaria por razones de interés o utilidad nacional, resulta imprescindible que la Autoridad Impositiva de la Provincia de Buenos Aires sea formalmente integrada mediante la comunicación pertinente. En su caso y oportunamente ante la documentación pertinente ARBA debiera expedirse mediante resolución fundada. Así dejo expresado mi voto.----------

Ante mí

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

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

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al

recurso de apelación interpuesto por la firma YESOS KNAUF GMBH SUCURSAL ARGENTINA, contra la Disposición Delegada Nº Delegada SEFSC N° 2787/16. **2º)** Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por omisión correspondiente a las obligaciones del año 2009 y dejar sin efecto la misma en lo relativo al año 2010. **3º)** Ordenar a la ARBA practicar nueva liquidación del gravamen, a cuyo efecto deberá aplicar, para las actividades alcanzadas por el beneficio de estabilidad fiscal (Ley nacional nº 24.196 y provincial nº 11.482) que comprende el presente ajuste, las alícuotas previstas en la Ley 12.049, según la correspondencia de actividades entre el Nomenclador Actividades Económicas Impuesto Ingresos Brutos (NAIIB) y la Lista Actividades Económicas (LCA). Regístrese, notifíquese a las partes y al señor Fiscal de Estado y, cumplido, devuélvase al organismo de origen.----------

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

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

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

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

MARIANA DANIELE
Prosecretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL Nº 2823
SALA II