



Provincia de Buenos Aires

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

La Plata, 23 de julio de 2021.

AUTOS Y VISTOS: El expediente nº 2360-369309/11 caratulado “**TOYOTA ARGENTINA S.A.**”

Y RESULTANDO: Que arriban a esta instancia las actuaciones con motivo de los Recursos de Apelación interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado de la firma TOYOTA ARGENTINA S.A. (fs. 2912/2942), quien a su vez, a fs. 2943/2951, se presenta como Gestor de Negocios del Sr. Juan Nicolas Abuin, mientras que a fs. 2952/2961 y 2962/2971 se presentan los Sres. Anibal Ramón Borderes y Daniel Herrero, por derecho propio, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, contra la **Disposición Delegada nº 5716/15**, dictada por la Jefa del Departamento de Relatoría, Área Metropolitana, de la ARBA.

-----Mediante dicho acto (fs. 2810/2888) se determinan las obligaciones fiscales de la firma en su carácter de Agente de Recaudación del Régimen General de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de la actividad de “Fabricación de Vehículos automotores” (Código NAIIB 341000), estableciéndose diferencias a favor del Fisco por el **período fiscal 2010 (enero a diciembre)**, en concepto de *percepciones omitidas*, las que ascienden a la suma de trescientos cincuenta y ocho mil quinientos cuarenta y nueve pesos con ochenta y seis centavos (\$ 358.549,86). Asimismo, se aplica una multa del 30% del monto dejado de percibir en virtud de lo dispuesto por el artículo 61 segundo párrafo y recargos del 60% conforme inciso f) del art. 59, ambos del Código Fiscal (t.o. 2011 y conc. ant.) y se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago del gravamen, intereses, recargos y multa, de los Señores Borderes Anibal Ramón, Abuin Juan Nicolas, Herrero Daniel Arnaldo, Shozo Hasebe, Kanada Susumu, Nagata Osamu, Inove Hisayuki y Muta Hirofumi, de acuerdo a lo previsto por los artículos. 21, 24 y 63 del citado Código.

-----Adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación (fs. 2982), a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, se hace saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal, integrada conjuntamente con la Vocal de Cuarta Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerros, y la Vocal de la Tercera Nominación, Cra. Estefania Blasco, en carácter de Vocal Subrogante.


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

-----A fs. 2989 se tienen por cumplidas las intimaciones realizadas y se ordena el traslado a la Representación Fiscal para que en el plazo de quince (15) días conteste los agravios y en su caso oponga excepciones, obrando a fs. 2990/3000 el escrito de réplica.-----

-----A foja 3017 se comunica la integración definitiva de la Sala con el Vocal de Sexta Nominación, Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, se provee la prueba ofrecida y se llama Autos para Sentencia, resolución que es notificada conforme constancias de fs 3018/19 y se encuentra firme.-----

Y CONSIDERANDO: I.- A fs. 2912/2942 el apoderado de la firma comienza su relato explicando los antecedentes de la causa, puntualizando los siguientes agravios.-----

-----En primer lugar, y en cuanto a la prueba producida mediante la Providencia nº 3498/15, sostiene que debido al exiguo plazo de prórroga otorgado, se vio obligado a solicitar una nueva, la cual le fue denegada a pesar de que aún restaba producir prueba, la que debía ser colectada por la Agencia de Recaudación en la etapa de verificación impositiva y no por su mandante.-----

-----En este orden, agrega que de los 40 oficios diligenciados en tiempo y forma, solo obtuvo 21 respuestas, todas en sentido positivo, no teniendo la posibilidad de reiterar los oficios en aquellos casos en que los clientes de la firma no respondieron, por la falta de tiempo.-----

-----A continuación, solicita la nulidad de las Disposiciones nº 165 y 5716 por carecer las mismas de elementos esenciales de los actos administrativos como es la fundamentación o motivación y la causa, violando el derecho de defensa, por ser arbitrarias.-----

-----Señala que el Fisco, ni en la etapa de verificación impositiva ni antes del dictado del acto en crisis, arbitró los medios necesarios para determinar la cuantía de la supuesta deuda en cabeza de su mandante, al no verificar si los contribuyentes de derecho ingresaron o no el tributo, si los bienes vendidos revestían o no la calidad de bienes de uso para sus adquirentes, si los sujetos con los cuales la firma efectuó operaciones, estaban o no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires, si los sujetos con los cuales se operó, poseían un coeficiente menor a 0,10,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

quedándose en la mera formalidad de solicitar al Agente de Recaudación los Libros Iva, requerir explicaciones sobre la modalidad de venta, ingresos y detalles de facturas, demorando alrededor de 5 años en efectuar esas escuetas tareas.-----

-----A continuación, sostiene que ambas disposiciones no se encuentran debidamente motivadas, por cuanto la Agencia de Recaudación no expuso las razones que la llevaron a persistir con su ajuste, al no detallar cuáles serían los hechos probados y con qué procedimiento lógico se arribó a tal conclusión, ni los motivos por los cuales la prueba producida por Toyota no alcanzó para desvirtuar el ajuste. Agrega que la explicación de la composición del ajuste no está en ninguna foja, sino que está contenida en soporte digital (CD-Rom) careciendo de toda seguridad jurídica, al no existir garantía alguna de que ese CD permanezca inalterable, debiendo obrar en el expediente en soporte papel.-----

-----Por otra parte, arguye que las conciliaciones por diferencia no obedecen a ninguna de las operaciones detalladas en el ajuste, al no indicarse sobre qué factura se omitió percibir o se percibió en defecto, al no corresponder con ninguna operación ajustada, alegando que no puede ser más que un error de cálculo, sosteniendo que ARBA debe corregirlo. Asimismo destaca, que el vicio reseñado no resulta inocuo, sino que provoca una severa afectación al derecho de defensa de la parte, al no explicarse cómo se meritó la prueba, qué contestaciones de informes se tomaron para rectificar el ajuste, por qué el resto de las pruebas no lograron desvirtuarlo, llegándose a un completo estado de indefensión.-----

-----Acto seguido, manifiesta que ARBA no explicó con claridad qué parte del ajuste redujo, ni en virtud de qué pruebas, obligándolo -según sus dichos- a reiterar los fundamentos de su contestación de vista que no han quedado claros y la totalidad con ellos relacionada.-----

-----En tal sentido, sostiene en primer lugar, la improcedencia de ajuste por omisión, por tratarse de ventas relacionadas con adquisiciones de bienes de uso, aun cuando no se haya declarado el destino del mismo en la factura correspondiente, aduciendo que una mera formalidad no puede invalidar el espíritu de la norma. Cita jurisprudencia de este Tribunal y el Informe n°

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

49/2009 de la Dirección Técnica Tributaria. Solicita se deje sin efecto el ajuste en relación a los operaciones detalladas a fs. 2920/2921 del escrito recursivo.---

-----Continúa su queja, en atención a los comprobantes que se emitieron por reintegros de gastos y descuentos de devolución de materia prima, entre otros, esgrimiendo que no resulta procedente el ajuste de los mismos, porque no se trata de ingresos gravables con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ni de ventas en los términos del artículo 320 de la Disposición Normativa Serie B nº 01/2004, detallando las Notas de Crédito que deben depurarse, a su criterio, del ajuste practicado (“Reintegro por ventas flotilleros”, “Cortesía comercial”, “Diferencia de precio automotor 0km”, “Campaña de servicio especial capot” y “Unidad de asignación (octubre liberada a precio de noviembre)”).-----

-----Considera también, la improcedencia del ajuste sobre notas de débito que no representan ingresos sino recuperos de gastos, por cuenta y orden de terceros, efectuados dentro del marco habitual de la industria, no a título oneroso, destacando que el Fisco no impugnó dichos comprobantes, ni la documental respaldatoria, ni explicó rubro por rubro por que los recuperos de dichos gastos eran improcedentes.-----

-----A su vez, solicita que se revoque el ajuste practicado en relación a las operaciones concertadas con la firma “SARTHOU AUTOMOTORES S.A” durante los meses de septiembre y noviembre, atento a que conforme se aprecia de la página web de ARBA, la alícuota para ese sujeto era de 2,6% y no 3,5% como aplicó la inspección actuante. Agrega que se constate lo expuesto, en la página web del organismo, en presencia de ambas partes, ingresando a dicho portal, ya sea con las claves de Toyota S.A. o de la propia ARBA.-----

-----Por otra parte, solicita que se declare la prescripción de los períodos 01/2010 a 10/2010, por ser un instituto que pertenece al derecho común, y no puede ser modificado en perjuicio de los contribuyentes, por el derecho local. Plantea además la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Civil (t.o 2011), en cuanto se contemplan diversos plazos prescriptivos y formas de contarlo, admitiendo causales interruptivas y suspensivas no previstas en el Código Civil, violando con ello el artículo 31 de la Constitución Nacional. Cita diversos fallos de la CSJN y de la SCJN.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

-----Seguidamente, solicita se deje sin efecto la multa aplicada, por inexistencia de obligación tributaria exigible, al no haberse evaluado los elementos del tipo penal de la infracción, sin indicar los fundamentos por los cuales se llegó a la conclusión de que la firma habría cometido la infracción, sin que en el acto se explique la graduación de la misma, limitándose solamente a aplicarla. Añade que las sanciones pretendidas revisten naturaleza penal, y que para que resulten procedentes es necesario que se pruebe tanto la existencia del elemento objetivo, como el elemento subjetivo del tipo penal.-----

-----Por otra parte, invoca la inexistencia del aspecto objetivo de la figura de omisión de impuesto, al haber cumplido correctamente con las obligaciones fiscales, por su actuación como agente de recaudación, alegando que es improcedente la aplicación de la pretendida multa.-----

-----En subsidio, considera que debe tenerse en cuenta que la conducta del sujeto es un elemento sustancial en materia de sanciones tributarias, requiriéndose en todos los casos la concurrencia del aspecto subjetivo. Agrega que el actuar de su mandante no es culposo, en todo caso, se trataría de una omisión no punible, por verificarse un error excusable que elimina toda subjetividad en la conducta desplegada, quedando demostrado -según sus dichos- que la conducta de su mandante no representa un accionar doloso, no pudiendo afirmarse, que se haya actuado con negligencia, impericia o imprudencia.-----

-----A su vez, plantea que en el supuesto caso de que se ratifique la Disposición en crisis, deberá indefectiblemente concluirse que existió error excusable en el accionar del Agente de Recaudación, por encontrarnos ante un caso de interpretación divergente. Cita jurisprudencia del TFN y de la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativa.-----

-----Por último, alega la improcedencia de los recargos previstos en el artículo 59 del Código Fiscal, al considerar que no se debe sancionar de la misma manera a quien retiene o percibe y no deposita las sumas de dinero, que a quien solamente omite retener o percibir, ya que en el segundo caso, el agente de recaudación no dispone de dinero de terceros, ni -en la mayoría de los casos- perjudicara al fisco con su conducta, ya que el tercero ingresará su

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

impuesto sin tomarse como crédito el monto de la retención omitida, distinción que la considera fundamental para establecer que no corresponde que a ambos sujetos se los sancione de la misma manera. Agrega que aplicar recargos y una multa por omisión por el mismo hecho implica una violación al principio de non bis in idem, garantía reconocida en el artículo 18 de la CN. Cita jurisprudencia de la CSJN.-----

-----Reitera el ofrecimiento de prueba documental, informativa y reconocimiento judicial. Hace expresa Reserva del Caso Federal.-----

-----Por su parte, a fs. 2943/2951, 2952/2961 y 2962/2971 los responsables solidarios adhieren a todas y cada una de las defensas esgrimidas por el apoderado de Toyota Argentina S.A. y a la prueba ofrecida por esta última, planteando en primer término la nulidad de la Disposición Delegada nº 5716, por carecer de elementos esenciales de los actos administrativos como es la fundamentación o motivación y la causa, y por violar el derecho de defensa de sus representados, resultando la misma arbitraria, no encontrándose debidamente motivada, por cuanto el fisco no expuso las razones que lo llevaron a persistir con el ajuste, ni tampoco se explica por qué considera responsables solidarios de la deuda a sus representados. Cita el fallo "Raso" de la SCJPBA.-----

-----Continúan su defensa, esgrimiendo que dicha disposición es nula de nulidad absoluta e insanable, al no haberse explicado a sus representados cómo incumplieron en sus deberes de Directores, ni cómo se atribuyó esa responsabilidad a título de dolo o culpa y mucho menos se probó la intención de omitir deliberadamente el tributo, ni una supuesta culpa en su accionar. Agregan que el vicio reseñado, provoca una severa afectación al derecho de defensa, puesto que no resulta posible efectuar una defensa eficaz cuando se mantiene oculta la causa del acto administrativo.-----

-----Sostienen que durante los períodos reclamados nunca percibieron, dispusieron ni administraron fondos de la firma, como tampoco tuvieron a cargo la liquidación y/o pago de tributos, ni ejercieron el control de tal actividad, con lo cual resulta evidente que la cuestión debatida en los actuados es ajena a sus competencias dentro de la sociedad. Agrega que resulta ilegítimo e



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

inconstitucional hacerlos responder solidaria e ilimitadamente por la supuesta deuda del Agente, únicamente por la calidad de Directores titulares de la compañía, pretensión que no resulta compatible con la normativa aplicable en materia de responsabilidad de los Directores de Sociedades, regido por la Ley n° 19550, vigente durante los períodos en cuestión.-----

-----A su vez, sostienen que el instituto de "responsabilidad solidaria" es un instituto general del derecho no propio del derecho público local, y como tal es indudable que su regulación resulta ser una facultad exclusiva del Congreso de la Nación, conforme artículo 75 inciso 12 de la CN. Por el contrario, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires no exige la presencia del elemento culposo para extender la responsabilidad solidaria a los directores de la empresa, y atribuye la misma considerando el elemento objetivo, apartándose así de lo prescripto por la legislación común, por lo que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal resultan inconstitucionales. Citan el precedente "Filcrosa".-----


-----A continuación, sostienen la improcedencia de la extensión de la responsabilidad solidaria respecto de la sanción, solicitando que se deje sin efecto, agregando que la imputación de responsabilidad solidaria, en los términos realizados en las presentes actuaciones, resulta contrario a los presupuestos constitucionales por conculcar groseramente el principio de personalidad de la pena, al no haberse acreditado por parte del fisco, la comisión de "omisión de tributo" por parte de la empresa, sino que también debió acreditar la supuesta conducta culpable de sus representados.-----

-----Por último, hacen expresa Reserva del Caso Federal y Constitucional.-----

-----A fs. 3005/3016 se vuelve a presentar el apoderado de la firma, a los efectos de poner en conocimiento de la sentencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L. s/ Apremio"-----

-----II.- A su turno, la Representación Fiscal rebate los agravios formulados por los accionantes. -----

-----Así, en primer término, aclara que el recurrente reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos


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

de la disposición en crisis, citando el fallo “Visa Argentina S.A.” de este Tribunal.

-----Aborda las solicitudes de nulidad interpuestas, adelantando la improcedencia en lo que respecta a lo planteado sobre la Resolución de Inicio del Procedimiento determinativo y sumarial, alegando que ya se ha expedido el juez administrativo a fs. 2823 vta/2826 vta, no correspondiendo su impugnación en esta instancia,-----

-----En cuanto a la nulidad de la resolución determinativa, sostiene que de los considerandos del acto en crisis surge el tratamiento fiscal dispensado a la firma, su sustento fáctico y legal que brindan fundamento a la causa de la sanción, así como la valoración de la prueba ofrecida. De esa manera entiende que la nulidad invocada evidencia una disparidad con el criterio sentado por el fisco. Cita jurisprudencia de este Tribunal.-----

-----Refiere a la causa “DICVA S.R.L.”, sentencia nº 281 de este Tribunal, para desvirtuar la queja, en la que los apelantes aducen que la Agencia cuenta con la información necesaria para determinar la materia imponible u oficiar a todos los sujetos con los cuales se operó para saber si ingresaron o no el impuesto.---

-----Alega que, a contrario de los dichos de la parte apelante, resulta errada la apreciación de que no se detalló en las disposiciones recurridas los hechos probados y mediante qué procedimiento lógico se llegó al ajuste determinado, ya que en el acto en crisis se detallaron los pasos seguidos, la normativa aplicada, habiendo asimismo tenido acceso a tomar vista de las actuaciones, las respuestas de los oficios enviados en etapa probatoria como los papeles de trabajo del agente fiscalizador que se glosan a fs. 2690/2706; agrega que surge de fs. 2904 que se tomó vista de las actuaciones.-----

-----En cuanto a la oposición de prescripción, sostiene que el artículo 2532 del Código Civil y Comercial, vigente desde el 1° de agosto de 2015, vino a confirmar la postura asumida por ARBA, en virtud de la cual, la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Remarcando que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Agrega jurisprudencia de la



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

SCJN, del Tribunal Superior de Justicia de la C.A.B.A y de este Tribunal.-----

-----En este orden, rechaza el planteo prescriptivo, expresando que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 159 del CF (t.o 2011 y ccs. Ants.), el plazo prescriptivo para reclamar las sumas adeudadas comienza a correr a partir del 1° de enero del año siguiente de la fecha de presentación de la declaración jurada. Por lo que cuando se trata de un agente de recaudación y del año 2010, dichos plazos comenzaron el 1° de enero de 2011, y habiéndose notificado el acto determinativo a la firma y a los responsables solidarios con fecha 25 de noviembre de 2015, se encuentra suspendido hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales, el Tribunal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.-----

-----Respecto a la queja relacionada con el ajuste sobre ventas con destino a bienes de uso, hace referencia a lo expuesto por el juez administrativo a fs. 2827, indicando de que manera se rectificó el ajuste practicado inicialmente en lo que respecta a las operaciones que se ha demostrado el objeto de la transacción, aclarando que se rectificaron las operaciones sobre las cuales los clientes oficiados declararon la afectación del bien comprado como bien de uso, pruebas que se glosan a fs. 2146/2148, 2318/2319, 2398/2427, 2562/2567, 2581/2589, 2591/2592, 2604, 2628/2635 y 2647/2683, operaciones en donde no se observa en la factura de venta la mención del destino del bien.-----

-----En cuanto a las operaciones detalladas por la apelante a fs. 51/258 del Alcance 4, agregado a fs. 1947 (anexo II del escrito de descargo), en las que refiere a ventas de bienes de uso, la Representación Fiscal menciona que algunas facturas corresponden a venta de partes (fs. 211/213 y 218), vales de comedor (fs. 232) y comisiones (fs. 240/243), extraños a conceptos de ventas con destino final de bienes de uso para el adquiriente, desvirtuando la queja presentada.-----

-----En relación a las notas de crédito emitidas a los clientes, por operaciones que según el Agente no generan ingresos, vuelve a remitir a lo dicho por el juez


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

administrativo a fs. 2828, agregando que no obstante el tratamiento que se le dio a este punto en etapa de descargo, debe señalarse que los conceptos que mencionan los quejosos objeto de las notas de crédito, “reintegro por ventas a flotilleros”, “cortesía comercial”, “Diferencia de precio automotor 0km”, “Campaña de servicio especial capot” y “Unidad de asignación”, contradicen lo dispuesto por el artículo 2 de la Resolución Normativa N° 10/08 que prescribe los casos en que se puede descontar el importe percibido en las notas de crédito.-----

-----En cuanto a la queja sobre la improcedencia de ajustar las notas de débito, que la firma considera como recupero de gastos, remite nuevamente a lo expuesto a fs. 2828 del acto en crisis, manifestando que tanto en la etapa de descargo, como en esta instancia, el Agente no ha ofrecido prueba que refute lo actuado, siendo que es suya la carga, tratándose de meras quejas por la que no reviste asidero. Cita el fallo “Transportes Nicolita S.R.L. de Sala III.-----

-----En lo relativo a las operaciones con el contribuyente SARTHOU AUTOMORES S.A., por la utilización de una alícuota diferente a la publicada en los meses de septiembre y noviembre del 2010, menciona que en concordancia con el agravio anterior, no se ha aportado prueba para demostrar la alícuota invocada.-----

-----A su turno, y en relación a la multa impuesta, destaca que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor y que la sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del agente. Cita Acuerdo Plenario n° 20/2009 de este Tribunal, sosteniendo que constituye un antecedente obligatorio para las Salas que lo integran, de conformidad con lo establecido en el artículo 13 bis del Decreto-Ley 7603/70.-----

-----Por otra parte, considera improcedente la figura del error excusable. Cita el fallo “Petrolera Mar del Plata S.A.” de Sala III, de este Tribunal, para respaldar su defensa.-----

-----Seguidamente, con respecto a la sanción por omisión, remarca que responde lisa y llanamente a la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal, enmarcándose en las previsiones del artículo 61 del Código Fiscal, para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de ingreso del tributo.-----

-----En cuanto al planteo relativo a los recargos exigibles, indica que los mismos son aplicables a los Agentes de Recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable, y que ello no obsta a que se apliquen conjuntamente con la multa por tratarse de institutos diferentes.-----

-----Respecto al agravio relacionado a la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano, resalta que la misma deriva del propio Código Fiscal (artículos 21, 24 y 63 del t.o 2011 y ccs. ants.), y 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 especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel, tratándose de una obligación a título propio, por deuda ajena.-----

-----Por otra parte, aclara la improcedencia de la aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, por cuanto esta última conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Así, sostiene que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones, y por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para legislar sobre los sujetos obligaciones por tales obligaciones.-----

-----En cuanto a la invocación de la aplicación de la Ley de Sociedades comerciales, cita jurisprudencia de este Tribunal y concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee el beneficio de exclusión, reiterando que los responsables se encuentran en a


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

misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables conforme artículo 24 del CF.-----

-----En efecto, aclara que la responsabilidad solidaria endilgada a los sindicatos, ha sido debidamente fundada acorde a derecho, no procediendo por tanto la nulidad a su respecto, en tanto para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa, sosteniendo que no hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia de la SCJBA y de la CSJN.-----

-----Por otra parte, en cuanto a la mención de la aplicación de caso "Raso", aclara que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los apelantes. Así alega, que mal podría sostenerse que la SCJPBA haya declarado la inconstitucionalidad del artículo mencionado, en tanto la mayoría de sus integrantes, compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad del artículo 24 del Código Fiscal, en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema.-----

-----Por último, sostiene que el acto recurrido debe ser confirmado, entendiendo que los planteos de los apelantes deben ser rechazados.-----

III.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Previamente me voy a referir al planteo inicial realizado por la Representación Fiscal en su alegato, cuando afirma -con cita del precedente "Visa Argentina S.A." de la Sala III este Tribunal, del 3/3/2011- que la parte apelante se limita a reiterar la defensa ensayada en el descargo, la cual ya ha sido examinada por la Administración en la etapa previa, comprendiendo que con dicha conducta la empresa violenta el cumplimiento de las pautas del art. 120 del Código Fiscal (t.o. 2011).-----

-----Siendo así, resulta menester aclarar que, más allá de advertirse que la



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

pieza recursiva reproduzca en lo medular las mismas ideas que en la etapa anterior en relación a la cuestión de fondo en debate, al momento de evaluarse en esta instancia la admisibilidad formal se ha sopesado la misma a la luz de la vigencia de los principios de formalismo moderado e in dubio pro actione, observándose que, además, de las expresiones que vierte, se desprende claramente el meollo del conflicto que intenta inclinar a su favor, sin perjuicio de hacer notar que ahora introducen diversos planteos de nulidad con sustento en la violación del debido proceso por considerar arbitraria la clausura del período de prueba, como también por la falta de fundamentación o motivación del acto impugnado, y la violación al principio de non bis in idem, los que -obviamente- no son reiteración de nada.-----

-----Dicho lo anterior, y conforme ha quedado planteada la controversia, relativa a establecer la procedencia de la determinación de deuda recaída en autos, en mérito de la endilgada omisión de actuar de “TOYOTA ARGENTINA S.A.” como Agente de Percepción, corresponde decidir si la Disposición Delegada n° 5716/2015, aquí cuestionada, se ajusta a derecho-----

-----En esta dirección, por una cuestión de orden lógico, cabe abordar la procedencia de aquellos planteos efectuados en los recursos de apelación que merecen previo tratamiento, como en el caso resulta ser (a) el pedido de prescripción de las acciones del Fisco para perseguir el cobro del tributo y (b) de nulidad del acto en crisis.-----

a).- Así, en cuanto al tema que atañe al tiempo en que fue dictada y notificada la Disposición recurrida (24/11/2015 ver foja 2892), determinando las obligaciones fiscales de la firma correspondientes al año 2010 (enero a abril, julio, septiembre y de octubre a diciembre), en su carácter de agente de recaudación, observo que los impugnantes amparan su postura -tendiente a sostener que su análisis debe efectuarse de acuerdo a la normativa específica prevista en el Código Civil (Ley 340)-, de conformidad con la doctrina sentada -entre otros- en el fallo de la CSJN recaído en autos “Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/ Incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda”, de fecha 30/09/2003, posteriormente seguida por el Máximo Tribunal Provincial en el precedente que cita, por medio de los cuales, en lo medular, se declaró la

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

inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la legislación local en la materia en tanto se oponga a la regulación de fondo.-----

-----En este marco, plantean la inconstitucionalidad de los artículos 157 a 161 del Código Fiscal (t.o 2011), en cuanto contemplan diversos plazos prescriptivos y formas de contarlo, desde donde sostiene a fs. 2926 que “...se declare la prescripción de los períodos fiscales 1/2010 a 10/2010...”.-----

-----Al respecto considero que, tratándose de acciones nacidas con anterioridad a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (1/8/2015, conforme Ley 27.077), el análisis debe efectuarse en función de la normativa de fondo que regía al momento del inicio de cómputo, conforme el criterio sentado por el suscripto in re “SIEMENS”, Sala III del 12/12/2019 -al que remito-, por acatamiento y aplicación del pronunciamiento del máximo Tribunal de la Nación recaído en “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones –Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, del 5/11/2019.-----

-----Ahora bien, no obstante que ello implica comulgar con la postura accionante en cuanto alega y funda su petición en la misma dirección, es dable señalar el yerro en que incurre al pretender que la cuestión sea abordada a la luz del plazo quinquenal dispuesto por el art. 4027 del citado Código, pues ello importa perder de vista que en la especie no estamos en presencia de un contribuyente sino de un Agente de Recaudación y por tanto resulta aplicable el plazo decenal establecido por el art. 4023 del mismo cuerpo legal, conforme criterio sentado -y que comparto plenamente en la medida que se coincida con la legislación que posee preeminencia- por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesus s/ Apremio provincial” de 16/9/2008, a cuyos argumentos remito en mérito a la brevedad.-----

-----Siendo así, fácil resulta advertir que el cómputo del plazo liberatorio respecto de obligaciones del año 2010, determinadas mediante la notificación de la Disposición apelada ocurrida en el mes de noviembre de 2015, arroja un transcurso de tiempo considerablemente menor al exigido por la ley.-----

b).- En cuanto al planteo de nulidad del acto articulado por el recurrente,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

adelanto mi posición contraria a su procedencia. Si bien el mismo es sostenido a partir de dos argumentos disímiles, tendientes a demostrar la violación del derecho de defensa; en tanto, por un lado, lo considera vulnerado al no haber prorrogado la Autoridad de Aplicación, por segunda vez, el plazo concedido para la producción de la prueba informativa ofrecida; mientras que, por el otro, tacha al acto impugnado de arbitrario e infundado, sosteniendo que la composición del ajuste no se encuentra contenida en ninguna foja del expediente, obrando únicamente en un CD que podría ser alterado.-----

-----Resulta oportuno esclarecer al quejoso, que el desacuerdo con el accionar del Fisco, no implica la configuración automática de un vicio que torne nula la decisión. En el caso de autos lo que el accionante considera como una lesión a su línea defensiva no es tal, sino que, en realidad, se trata de un diverso enfoque sobre la dinámica de la carga probatoria que debe pesar en un proceso; como también de la modalidad de exponer el ajuste por parte del fiscalizador, en atención a la copiosa información relevada en atención a la magnitud del giro comercial de la firma verificada.-----

-----En línea con esta mirada es de hacer notar que la Autoridad de Aplicación analizó los hechos y antecedentes obrantes en las actuaciones surgiendo de manera clara del acto el tratamiento fiscal otorgado.-----

-----Así, vale resaltar que durante el procedimiento la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, declaró admisible y ordenó la producción de la totalidad de la prueba informativa ofrecida por el recurrente, indicándose que la carga procesal pesaría sobre el Agente de Recaudación, quien previo a su diligenciamiento, debía llevar a confrontar los oficios librados (v. Disposición Delegada SEFSC N.º 3498/15 obrante a fs. 1950/1954), surgiendo de las constancias obrantes en las actuaciones, de manera clara, el accionar del Organismo Fiscal con respecto a la prueba informativa ofrecida. Asimismo, al haber solicitado la parte la prórroga del plazo el mismo ha sido concedido, no pudiendo achacarse vulneración de derecho alguno, en tanto dicha consecuencia devino por la ausencia de cumplimiento de la carga probatoria que pesaba en su persona durante el plazo otorgado al efecto.-----

-----Por su parte, en cuanto los recurrentes consideran reprochable la

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

modalidad de acompañar los papeles de trabajo del fiscalizador que sustentaron el ajuste, al entender que los mismos debieron haberse adunado en soporte papel para que no fuera posible su adulteración, se advierte que a los fines de resguardar y dar de alguna forma seguridad a los mismos, el inspector actuante ha procedido a glosar a las actuaciones, con anterioridad a la incorporación del CD, las impresiones de las primera y última foja de cada mes ajustado (v. fs. 2691/2704), motivo por el cual me inclino por no hacer lugar a la pretensión de los quejosos. Por último, en lo que al planteo nulificante respecta, se observa que asiste razón a la apelante en cuanto a que las supuestas “diferencias a conciliar” consignadas en los papeles de trabajo en el final de cada posición mensual, no se corresponden con ninguna de las operaciones realizadas, sin perjuicio de lo cual, se pudo verificar que tales diferencias, no han sido consideradas por el Agente Fiscal a los fines del ajuste efectuado, en tanto se ha constatado que las diferencias detectadas a favor del fisco surgen de la columna “AJUSTE”, que es el resultando de la resta de la columna “IMPORTE A PERCIBIR” y la columna “DECLA RECTIFICATIVA”, respecto a cada una de las operaciones registradas en el Libro IVA- Ventas utilizado por el fiscalizador, que se expone en las solapas “primer semestre” y “segundo semestre” del archivo excel titulado “PDT TOYOTA 2010”, obrante en el soporte magnético a fs. 2706.-----

IV.- Sentado lo anterior, es momento de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, debiendo remarcar en en este sentido que los agravios vertidos giran en torno a: **A)** Improcedencia del ajuste por tratarse de ventas relacionadas con bienes de uso; **B)** Improcedencia del ajuste sobre operaciones que no representan ventas. Notas de crédito y notas de débito; **C)** Errónea aplicación de alícuota por parte de ARBA. En el orden puntualizado procederé a su análisis y decisión.-----

A.- Bajo este punto, es preciso hacer notar que la parte apelante discrepa con el criterio sustentado por la Agencia -por omitir recaudar en su carácter de agente de percepción del gravamen en el período 2010-, alegando su improcedencia, y consecuente liberación de responsabilidad, sosteniendo que las ventas resultaban ser bienes de uso para los adquirentes.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

-----Ahora bien, a efectos de zanjar la discusión, deviene necesario evaluar si de la prueba acompañada en las actuaciones resulta que en las operaciones celebradas con las firmas que detalla a fs. 2920/2921, el agente debió practicar la pertinente percepción (o no). Ello así, pues sostiene que los bienes involucrados en las facturas de venta emitidas revestirían para esos clientes el carácter de bienes de uso, extremo receptado por la Disposición Normativa Serie “B” N.º 01/2004 (artículo 340), en cuanto establece que: “No deberá realizarse la percepción en los siguientes casos: a) Cuando las cosas muebles, locaciones, prestaciones de servicios, tengan para el adquirente, locatario o prestatario el carácter de bienes de uso o representen para los mismos insumos destinados a la fabricación o construcción de tal tipo de bienes. El destino deberá ser declarado por el adquirente, locatario o prestatario al momento de concertarse la operación y deberá ser consignado por el vendedor, locador o prestador en la factura o documento equivalente” -el subrayado me pertenece-----

-----En ese contexto, debe primeramente advertirse que respecto de las operaciones de venta concertadas con las firmas Banco Regional de Cuyo S.A.; BVVA Banco Francés S.A.; Coto Cicsa; DLS Argentina LTD. Sucursal Argentina; Fisolo Rogelio Pedro; Mendez Patron Costas Guadalupe; Molinos Río de la Plata; Nordelta S.A.; Pologna Graciela; Roemmers SAICF; Scrapservice S.A.; Syngenta Agro Sociedad Anónima; Transportadora de Gas del Sur S.A. y Verdol S.A. y que se detallan en el cuerpo del recurso, en un listado a fs. 2920/2921, no se efectuó ajuste alguno, tal como se advierte del cotejo del papel de trabajo obrante a fs. 2706, motivo por el cual no corresponde hacer lugar, por superfluo, al planteo efectuado al respecto.-----

-----Por su parte, en lo que atañe a las firmas Juan Carlos Oliva S.A. y Pilkington Automotive Argentina S.A.; si bien las mismas han sido motivo de ajuste, no obra en las actuaciones prueba alguna que logre desvirtuar las diferencias detectadas, por cuanto de las facturas de venta que respaldan dichas operaciones no surge que dichos bienes tuvieran destino de bienes de uso para el adquirente (v. facturas n.º 351392 y 351485 de fs. 96 y 180 y fact. 3449455 de fs. 218, respectivamente), a diferencia de lo que surge de otras en

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

las que sí lo ha consignado (v. fs. 990/1026).-----

-----Con relación a la firma Toyota Tsusho Argentina S.A., y puntualmente por las facturas N.º 3446968 y 3454486, se advierte que por las operaciones en ellas contenidas no se ha realizado ajuste; mientras que por el resto de las facturas detalladas, si bien existen diferencias determinadas, tampoco se consigna que los bienes sean destinados por el adquirente para su uso (v. fs. 212; 213; 231 y 200).-----

-----Por último, de la compulsa de las actuaciones no se observa que se haya arrimado prueba alguna tendiente a demostrar que las operaciones concertadas con MQSET S.A. sean destinados por el adquirente a bienes de uso. Por lo expuesto, el agravio opuesto no ha de tener andamiaje.-----

B.- Ahora bien corresponde analizar el agravio efectuado por los apelantes en cuanto a la improcedencia del ajuste relacionado con las Notas de Crédito y Notas de Débito.-----

-----Empezaré por analizar el relacionado con las Notas de Crédito. Así se observa que en su presentación la parte sostiene que las mismas se emitieron por reintegros de gastos y descuentos de devolución de materia prima, entre otros conceptos -lo que no fue negado por las Disposiciones N.º 165 y 5712-, detallando a fs. 2921 vta. un listado de 6 operaciones concertadas con las firmas Treos Investment S.A., Catriel Mapu S.A., Autonort S.A. y Autosiglo S.A..

-----Por su parte, el juez administrativo en la fs. 2828 citada por la Representación Fiscal, indica con relación al presente agravio que: *"...el mismo se ha tornado abstracto atento haberse rectificado el ajuste, en el marco de lo dispuesto mediante la Disposición de Apertura a Prueba N.º 3498/15, en lo que respecta a las Facturas y Notas de Crédito emitidas por reintegros de gastos y descuentos de devolución de materia prima, Anexo VI (fs. 295/315 del Alcance 0004 que corre agregado como fs. 1947), debido a que el agente designado constató que se cumplieron con los extremos requeridos por la Resolución Normativa N.º 10/08, lo cual se desprende de los Papeles de Trabajo obrantes a fs. 2690/2706 en virtud de los cuales se rectificó el ajuste en lo que respecta a dichos conceptos. Que en este sentido se entiende que corresponde hacer lugar a los agravios planteados por la firma en lo que respecta a este punto lo*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

cual se declara expresamente".-----

-----Sentado ello, y analizados que fueron el descargo (principalmente el detalle de fs. 11 vta./16 del Alcance N.º 4 que corre como fs. 1947), y los papeles de trabajo de fs. 2690/2706 -cuyo detalle in extenso obra en soporte magnético de fs. 2706-, se advierte, en primer lugar, que las notas de crédito referidas por los recurrentes en el libelo en responde, efectivamente forman parte del ajuste efectuado; asimismo se observa que dichas notas de crédito se encontraban en el detalle de operaciones expuestas en el descargo a fs. 11 vta./16 del Alcance N.º 4 que corre como fs. 1947 y respaldadas en el muestreo del Anexo VI (fs. 295/315 del Alcance N.º 4 que corre como fs. 1947), analizado por el agente designado, que según se desprende de acto impugnado, constató que se cumplieron con los extremos requeridos por la Resolución Normativa N.º 10/08; como también que sobre esta base se declaró abstracto el tratamiento del agravio opuesto en la instancia de descargo, declarándose expresamente en el acto que se hizo lugar a los agravios planteados sobre el punto, y en consecuencia se procedió a rectificar el ajuste en tal sentido (v. fs. 2828).-----

-----Como colofón de lo expuesto no queda más que concluir que teniendo en cuenta lo expuesto por el juez administrativo y las constataciones obrantes en las actuaciones, corresponde excluir del ajuste las notas de créditos detalladas en el escrito recursivo a fs. 2921 vta., lo que así declaro.-----

-----Por su parte, con respecto a las Notas de Débito ajustadas, los recurrentes reiteran lo expuesto en el escrito de descargo, y efectúan un detalle de operaciones a fs. 2922/2922 vta. -aunque con menor cantidad de operaciones- respecto de las cuales mantienen la improcedencia del ajuste, por cuanto sostienen que se trata de recupero de gastos, que se efectuaron por cuenta y orden de terceros, como ingresos, pero que no cuadran dentro del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido en el artículo 182 del Código Fiscal (t.o. 2011).-----

-----A su turno, del acto se desprende, que: *"...con fecha 05 de Febrero de 2014 y durante la etapa de fiscalización previa al dictado de la Disposición de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N.º 165/05 se le solicitó a la empresa de marras que aporte copia de cada una de las Notas de Débito (Acta*

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

de Requerimiento R-054 N.º 010110966 obrante a fs. 1837/1838), las cuales fueron acompañadas a fs. 1841/1842... Que en virtud de lo expuesto se observe que la documentación reseñada por el apoderado de la firma de marras ya fue oportunamente analizada por el agente fiscalizador durante la verificación llevada a cabo previo al dictado de la Disposición de Inicio... en función de los conceptos que integran la documentación aportada, se procedió a rectificar parcialmente el ajuste practicado, lo cual fuera plasmado en el Papel de Trabajo de fs. 1856/1869, en el cual aparecen individualizadas cada una de las operaciones impugnadas... que en esta instancia no se han acompañado elementos probatorios nuevos que sirvan a los efectos de desvirtuar el ajuste practicado en relación a este punto..." (v. fs. 2828/2828 vta.).-----

-----Reseñado que fuera el agravio y los fundamentos dados por el juez administrativo en el acto en crisis para mantener el ajuste, se advierte, luego de cotejarse las diferentes etapas probatorias con que contó la firma para ejercer su derecho de defensa, que efectivamente la misma se limitó a aquella defensa opuesta en la etapa previa al dictado de la disposición de inicio del procedimiento, y con motivo de la cual se rectificara parcialmente el ajuste; ello así, en tanto no surge del descargo que se haya acompañado prueba documental alguna ni tampoco ofrecido otra que respalde sus dichos, traduciéndose sus planteos en meras manifestaciones sin sustento probatorio alguno, como bien concluye el Juez Administrativo en el acto impugnado (v. fs. 2828 vta).-----

-----Asimismo, en esta instancia, tampoco se ha arrimado prueba alguna tendiente a demostrar sus dichos.-----

-----He aquí la debilidad que observo en la posición de los quejosos, derivada del déficit que ostenta su actividad probatoria tendiente a refutar el ajuste efectuado en este punto, ya que solo se ha limitado a alegar que las notas de débito reclamadas respaldarían el recupero de gastos realizados por cuenta y orden de terceros, lo cual no resulta suficiente a efectos de desbaratar la pretensión fiscal.-----

-----Al respecto es de recordar, tal como desde siempre ha sostenido este Tribunal, que "cuando se trata de determinaciones impositivas rigen reglas



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

distintas sobre la carga de la prueba en relación a las que se aplican en los demás juicios" (CSJN "Emerson Argentina S.A." del 30/9/1974, entre muchos otros), implicando ello, a contrario de lo que postula el apelante, que corresponde a quien las impugne la demostración irrefutable de los hechos.-----

-----Siendo así, la insuficiencia a que aludo en atención a que se trata de una oposición en el marco de un procedimiento de determinación tributaria, el resultado desfavorable de la falta de prueba habrá de recaer sobre la parte que invocó el hecho incierto.-----

C.- Entrando en el análisis de este punto, es oportuno recordar la queja traída puntualmente en esta instancia, a fs. 2923 vta., en el sentido que se "...revoque el ajuste en relación a las operaciones concertadas con la firma SARTHOU AUTOMOTORES S.A. durante los meses de septiembre y noviembre atento a que conforme se aprecia de la página web de ARBA la alícuota para ese sujeto era de 2,6% y no 3,5% como aplicó ARBA...". En dicho marco solicita que se constate lo expuesto de la propia página web de ARBA en presencia de ambas partes, ingresando a dicho sitio informático, ya sea con sus claves, o las de la propia Agencia.-----

-----Por su parte, el Juez Administrativo a fs. 2824 justifica las alícuotas que sostiene debería haber aplicado el agente en que "...la fiscalización procedió a extraer del padrón de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires según información obtenida de la Página Web de ARBA – Uso Interno – Subdirección Ejecutiva de Fiscalización y Servicios al Contribuyente – Información para fiscalizadores, las alícuotas correspondientes cuya información obra en soporte magnético a fs. 901. Asimismo, se verificó el lugar de entrega o prestación del servicio, confeccionándose el Papel de Trabajo obrante a fs. 906/920. Que, por otro lado, se consultaron las alícuotas de percepción vigente en el padrón ARBA de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 344 de la D.N. Serie "B" 01/2004 por el período 2010 (Enero a Diciembre), correspondientes a los sujetos incluidos en el listado de clientes de la firma, confeccionándose el Papel de Trabajo de fs. 906/920 en el cual se volcaron las alícuotas a aplicar según el Padrón de la web, indicando como alícuota definitiva la alícuota original en caso de no existir reclamo, y la alícuota


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

reclamada en caso de existir el mismo. En este sentido, se dejó constancia de que para aquellos sujetos que tuviera alícuotas con reclamo aprobado se procedió a la aplicación de dicha alícuota informada en el padrón ARBA, siempre que resultara inferior a la original..”-----

-----Analizadas las dos posturas -la de los apelantes y de la del acto impugnado- se advierte, en primer lugar, que el Juez Administrativo describe detalladamente el procedimiento llevado a cabo por el fiscalizador actuante, indicando y fundamentando la aplicación de una u otra alícuota correspondiente a cada una de las operaciones concertadas por la firma, las que señala que se encuentran expuestas en los papeles de trabajo de fs. 906/920 -concretamente en el soporte magnético agregado a fs. 901-; mientras que los recurrentes pretenden con su mera afirmación, desvirtuar aquella aplicada con respecto a la firma SARTHOU AUTOMOTORES S.A. (la del 3,5%) para los meses de septiembre y noviembre del 2010, por considerar que debería haberse aplicado la del 2,6%, solicitando prueba en esta instancia, sin siquiera acompañar aquella que podría haber obtenido mediante el ingreso con su clave CIT -tal como lo refiere en su pieza recursiva-.....

-----Nuevamente advierto un déficit en la actividad probatoria desplegada por los recurrentes, ya que solo se han limitado a alegar la errónea aplicación de la alícuota bajo análisis, lo cual no posee virtualidad para desacreditar la pretensión fiscal.....

-----Por ello, reitero que recayendo la carga de la prueba en quien invoca un hecho incierto, el agravio efectuado al respecto no ha de tener andamiaje.....

V.- Sentado lo anterior, es momento de examinar la sanción aplicada a TOYOTA ARGENTINA S.A., equivalente al 30% del impuesto dejado de ingresar (art. 6°), en concepto de omisión de tributo, la cual consiste en “*el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento...*” (conf. art. 61 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. Ant.-), advirtiendo que la convalidación de las diferencias establecidas por el Fisco realizada en los apartados precedentes, supone la configuración de la materialidad de la infracción endilgada.....

-----Por su parte, en cuanto a la faz subjetiva, cabe recordar lo sostenido por este Tribunal en reiterados precedentes, en el sentido de que “*la aplicación de*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales” (conf. TFABA, Sala III, “J. Pennisi S.R.L.”, 27/03/2003, entre otros). No obstante ello, la prescindencia de intencionalidad en el análisis no debe conducir a afirmar que se trata de una infracción objetiva, toda vez que, como se ha precisado, “*en materia de subjetividad, se exige un mínimo, possibilitándose la demostración de un error de hecho o de derecho*”, aunque “*recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo*” (conf. TFABA, Sala III, “ANANÁ MAX S.R.L.”, 17/03/2007, entre otros).-----

-----Ahora bien, en la especie si bien las partes alegan someramente, y en subsidio, la procedencia de la figura del error excusable sobre la base que el accionar de la firma se motivó por sustentar un criterio distinto del de ARBA, lo cierto es que advierto que dicha causal exculpatoria no ha de tener andamiaje en tanto las diferencias de ajuste que se confirman por la presente, derivan en su totalidad de la ausencia de actividad probatoria, más no de una disímil interpretación que diera la firma con relación a la postura que sostiene el Organismo Recaudador; asimismo se observa que en su libelo recursivo la firma se limita a transcribir jurisprudencia sobre la falta de culpa o dolo, y a naturaleza penal de la infracción, sin aportar elemento alguno que permita contrarrestar la presunción de subjetividad derivada de la falta de pago de las obligaciones fiscales.-----

-----En definitiva, los apelantes no han logrado acreditar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, al no aportar ningún elemento idóneo que permita eximirlo de su responsabilidad. Por esta razón, concluyo que, la Autoridad de Aplicación, actuando conforme a sus atribuciones, ha decidido correctamente la aplicación de la sanción por omisión prevista legalmente ante la consumación de los hechos antes descriptos, lo que así declaro.-----

VI.- Ahora es momento de pronunciarme acerca de la invocada violación al principio de “non bis in idem”, en tanto el accionante considera que tal efecto se produce por la aplicación de una multa conjuntamente con los recargos, al

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

considerar ambos de naturaleza sancionatoria, desde donde deja planteada la inconstitucionalidad de las normas pertinentes del Código Fiscal.-----

-----Al respecto, tal como me expedí en autos "RODASER S.R.L." del 19/12/2013, y más recientemente en "RASIC HNOS" del 02/06/2016, su rechazo se impone pues la decisión estatal resulta de la estricta aplicación de las normas legales en juego, en tanto el legislador dispuso rotundamente en el penúltimo párrafo del art. 59 del CF (t.o. 2011 y conc. anteriores) que "*la aplicación de los recargos no obsta a lo dispuesto en los artículos 61 y 62 de este Código...*", siendo necesario precisar que en esta instancia no existe el mínimo resquicio que permita el apartamiento del juzgador en el marco de competencia jurisdiccional –acotada- que tiene asignada este Tribunal (conf. Art. 12 del CF y 14 de la Ley Orgánica TFA).-----

-----Ahora bien, más allá de cerrarse la discusión del punto en este ámbito del modo expuesto, ello no implica disentir abiertamente con los argumentos que expone el impugnante, sino más bien -en forma parcial- lo contrario. Así, debo señalar que le asiste razón en cuanto pregona el carácter sancionatorio de los recargos (tal como ha sido reconocido por el propio Organismo -Informe n° 166/01-), postura que fue sostenida por el suscripto en autos "NEW PHARMA S.A.", del 16/8/2007, entre otros. No obstante ello, y ahora a modo conjetural, si bien -reitero- considero que dichos conceptos (recargos) poseen carácter sancionatorio, ello no importa, siempre, violación al principio non bis in idem, en tanto entiendo (tal como expuse en "FURFURO S.A.", Sala I del 19/8/2010 como subrogante) que la doble persecución vedada constitucionalmente es aquella que se efectúa en forma sucesiva (un mismo hecho ya juzgado y castigado), más no cuando se trata de aplicación simultánea de penalidades (conf. argumento del Dr. Boggiano en causa "Moño Azul S.A.", CSJN del 15/4/93), siendo esta última la situación que aquí se presenta.-----

VII.- En función de que subsisten diferencias determinadas como omitidas de recaudar, y que fueron confirmadas mediante el presente decisorio por no haber sido materia de prueba, corresponde convalidar la responsabilidad solidaria atribuida a las personas humanas a que se refiere el art. 9 de la Disposición en crisis, sobre la base de lo que expreso a continuación.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

-----Así, comienzo por recordar que la legislación fiscal en la materia, en el artículo 21 del Código Fiscal (T.O. 2011) dispone que: “*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, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica...*”. A su turno, el inciso 4 de la misma norma comprende a “*los agentes de recaudación....En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo*”. Mientras que el artículo 63 establece “*En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 60, 61 y 62 si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración*”.

-----Expuesta la normativa, se puede preluir que el legislador bonaerense ha consagrado la responsabilidad solidaria e ilimitada de quienes administren o integren los órganos de administración de las personas jurídicas que sean contribuyentes como así también de los llamados “agentes de recaudación”. Asimismo, que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento de aquel, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta.

-----Es dable destacar que este Cuerpo, a través de innumerables pronunciamientos, expresó que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales les alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley (“Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, sent. Del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en los representantes facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación y, por ende, en ocasión de su defensa los

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

representantes que pretenden excluir su responsabilidad personal y solidaria deberán aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, “Molino Cañuelas S.A.”, del 16-11-98; CSJN, “Monasterio Da Silva, Ernesto”, D.F., t. XX, pág. 409).-----

-----De esta manera, las personas sindicadas en tal carácter deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria .-----

-----Es del caso puntualizar que esta tesitura no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta, sino que -precisamente- acreditada la condición de administradores de los bienes del contribuyente, resulta una carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos.-----

-----En este contexto, observo que el apelante no ha demostrado justificación posible que se constituya en causal de exoneración de la responsabilidad atribuida, ni ha acreditado la circunstancia de haber exigido los fondos necesarios para el pago del gravamen, como tampoco que fue colocado en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo establecido por el art. 24 del Código Fiscal -T.O. 2011.-----

-----Por su parte y en tanto la parte considera que la extensión de responsabilidad resulta contraria al principio de solidaridad establecido en la Ley de Sociedades Comerciales, comenzaré por ilustrar que, teniendo en cuenta lo que preceptúa el art. 6 del Código Fiscal t.o. 2011, la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales es de carácter residual. En virtud de ello, su empleo cobra trascendencia en los casos no reglados por el ordenamiento fiscal. Por lo tanto, al no constituir el supuesto de autos una situación no regulada por dicho plexo legal, deviene inaplicable su utilización.-----

-----Por otra parte, merece recordar que este Tribunal ha sostenido “...es inconducente discurrir si la Ley 19550 de Sociedades Comerciales adoptó o no la doctrina organicista, invocada por el recurrente, toda vez que la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (arts. 17, 20, 54 t.o. 1996 y concordantes anteriores) dentro de las facultades



Provincia de Buenos Aires

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

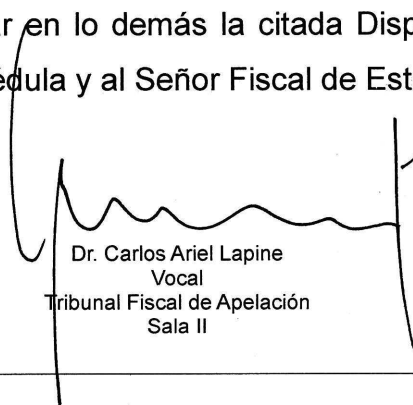
Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
“TOYOTA ARGENTINA S.A.”

constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias. En igual sentido doctrina de los Dres. Dino Jarach 'Curso Superior de Derecho Tributario 1969, pág. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casas, ente otros.' (T.F.A. Sala III, Sentencia en "Cimaq S.R.L." del 15/08/01).-----

-----Ahora bien, en cuanto a la invocación del 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 2010, que realiza el apelante para que se recepte su defensa, cabe aclarar que, tal como lo señalé en la Sentencia dictada en autos "MAR YI" de fecha 3 de abril de 2018 -Sala I, Registro 2118-, y 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 su pretensión 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.-----

-----En razón de todo lo expuesto, corresponde desestimar los agravios, confirmando la responsabilidad solidaria determinada en el Acto Administrativo, lo que así declaro.-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado de la firma TOYOTA ARGENTINA S.A., y los Sres. Juan Nicolas Abuin, Anibal Ramón Borderes y Daniel Herrero, contra la Disposición Delegada nº 5716/15.
2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar una nueva liquidación de deuda de conformidad a lo dispuesto en el Considerando IV B.
3º) Confirmar en lo demás la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Señor Fiscal de Estado en su despacho.-----



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


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

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, expreso mi adhesión a lo resuelto por el Vocal instructor, sin perjuicio de remitir, a mayor abundamiento y en lo específicamente relacionado con el planteo prescriptivo opuesto por la parte recurrente (contra las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, vinculadas a las posiciones fiscales 1 a 12 del año 2010), a las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina" (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada "Cláusula de los Códigos" (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).-----

-----Conforme lo expuesto, y teniendo en consideración que en casos como los de autos (determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación) corresponde la aplicación del plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340; Conf. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesus s/ apremio provincial", Sentencia de fecha 16 de septiembre de 2008), computado desde el vencimiento previsto para la presentación de las declaraciones juradas vinculadas a cada una de las posiciones fiscales determinadas hasta la fecha de la notificación del acto apelado, procede efectuar el rechazo del citado planteo; lo que así declaro.-----


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

Acte mi

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

Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros: Correspondiéndome votar en tercer término advierto que la controversia ya ha sido resuelta por la mayoría. No obstante, en lo sustancial, dejo expresada mi adhesión al voto del Vocal



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-369309/11
"TOYOTA ARGENTINA S.A."

Instructor Dr. Carlos Ariel Lapine. Ahora bien, respecto a la prescripción y los fundamentos en torno de la aplicación de las normas del código de fondo, me voy a remitir a lo vertido *in extenso* en autos "ALSUR BAHIA S.A." Sentencia de Sala II, de fecha 17 de diciembre de 2020. En punto a que resulta aplicable el plazo decenal de prescripción contemplado en el artículo 4023 del Código Civil (Ley N° 340) por tratarse de la determinación de oficio de las obligaciones fiscales de un agente de recaudación, comparto, asimismo, las consideraciones efectuadas por los Vocales preopinantes. Así dejo expresado mi voto.-----

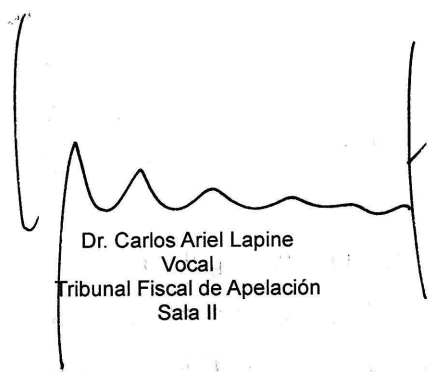


Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II




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

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos por el Dr. Leonardo Pablo Cippitelli, en carácter de apoderado de la firma TOYOTA ARGENTINA S.A., y los Sres. Juan Nicolás Abuin, Anibal Ramón Borderes y Daniel Herrero, contra la Disposición Delegada n° 5716/15. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a efectuar una nueva liquidación de deuda de conformidad a lo dispuesto en el Considerando IV B. 3º) Confirmar en lo demás la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Señor Fiscal de Estado en su despacho.-----




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



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



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



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

REGISTRO Nro.: 3032