G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-52305379-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde expte N° 2360-0185362/09 "NIDERA S.A."

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0185362 del año 2009, caratulado **"NIDERA S.A.**".

Y RESULTANDO: Que a fojas 1519 se elevan las actuaciones a este Tribunal (cfr. artículo 121 del Código Fiscal T.O. 2011) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1495/1513 por la Sra. Natalia Elizabeth Ojeda, como apoderada NIDERA S.A., y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Ricardo López Mayorga, Matías Amadeo, Alejandro Benvenuto, Pablo Bergada y Miguel Mayer Wolf (cuya ratificación obra a fs. 1521/1525), con el patrocinio del letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3443/14, dictada el 13 de agosto de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la resolución citada (obrante a fojas 1466/1488) se impugnan las Declaraciones Juradas presentadas por la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, durante el **período 2009 (enero a julio)** por el ejercicio de las actividades: "Cultivo de oleaginosas excepto el de semillas de siembra" (código NAIIB 011130), "Producción de semillas" (código NAIIB11510), "Elaboración de aceites y grasas vegetales comestibles sin refinar y sus subproductos; elaboración de aceite virgen" (código NAIIB151411), "Fabricación de plaguicidas y productos químicos de uso agropecuario" (código NAIIB 242100), "Venta al por menor de combustibles líquidos y/o sólidos para vehículos automotores y motocicletas" (código NAIIB 505001), "Venta al por mayor en comisión o

consignación de productos agrícolas” (código NAIIB 511110), “Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de silvicultura” (código NAIIB 512111), “Venta al por mayor de sustancias industriales” (código NAIIB 514931), “Servicios de almacenamiento y depósito” (código NAIIB 632000), “Servicios de gestión y logística para transporte de mercaderías” (código NAIIB 635000), “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.” (código NAIIB 659990), “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados” (código NAIIB 701090), “Servicios empresariales n.c.p.” (código NAIIB 749900) y “Venta al por mayor de semillas (código NAIIB 512114). Se determinan sus obligaciones fiscales y por el art. 5° se establece que las diferencias a favor del Fisco por la suma de pesos un millón cuatrocientos veintitrés mil seiscientos ochenta y ocho con sesenta centavos ($ 1.423.688,60), han sido incluidas con fecha 28/02/2012 en el Plan de Regularización de Deudas según los términos del artículo 5 de la Resolución Normativa N° 42/10, sin haberse allanado a la pretensión fiscal. Mediante el art. 6° se determinan un saldo a favor del contribuyente por la posición 07/2009. A través del art. 7° se aplica una multa por omisión equivalente al 10% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en los arts. 61, 68 y 69 del Código Fiscal (T.O. 2011). Finalmente, atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del mencionado plexo fiscal, se declara (art. 8°) la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes, intereses y multas aplicadas a los Sres. Ricardo López Mayorga, Matías Amadeo, Alejandro Benvenuto, Pablo Bergada y Miguel Mayer Wolf.

A fs. 1527, se adjudica la causa a la Vocalía de 3ra. Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco para su instrucción y que –en orden a ello– conocerá la Sala I de este Tribunal.

A fs 1532 se ordena el traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fs. 1534/1540, el pertinente escrito de réplica.

A fs 1544 se hace saber que por Acuerdo Extraordinario N° 86/17 se readjudica la presente causa a la Vocalía de la 6ta. Nominación a cargo del Cr Rodolfo Dámaso Crespi, quedando la Sala II integrada conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz, en carácter de Conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 10). En la misma resolución se rechaza la prueba pericial ofrecida por ser innecesaria para la resolución de la causa y, atento el estado de las actuaciones, se llaman los autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I: Los apelantes destacan la inexistencia de omisión de base imponible, dado que el tributo fue declarado por la firma en cada una de las jurisdicciones en donde existe sustento territorial. Indican que el debate versa en

torno al criterio de atribución empleado y por ello, que debe determinarse de qué jurisdicción “provienen” los ingresos de un contribuyente que realiza operaciones entre ausentes en los términos del inciso “b” del artículo 2 del Convenio Multilateral.

Arguyen que los ingresos cuya atribución a la Ciudad Autónoma cuestiona ARBA, son el producto de operaciones entre ausentes formalizadas por alguno de los medios previstos en el último párrafo del art. 1º del Convenio Multilateral (tales como correspondencia, telégrafo, teletipo y teléfono), por lo que deben ser atribuidos al domicilio del adquirente de conformidad con las normas del Convenio Multilateral y las decisiones emanadas de sus Organismos. Relatan la operatoria comercial que se cumplen en relación a las mismas (en este contexto con Monsanto, Cargill, Toepfer y Coto).

Señalan que los Organismos del Convenio requieren de dos requisitos para conceptualizar las operaciones entre ausentes: que se realicen por teléfono, fax, correspondencia, internet o similares y que existan gastos computables (o no) a los efectos del Convenio Multilateral vinculados con la actividad cumplida -tal como acaece en el caso de autos, por lo que los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de la Ciudad Autónoma que resulta ser, para el caso, el domicilio del adquirente conforme Res. (CA) 12/01-.

Recalcan que el Fisco por 30 años ha aceptado la posición de Nidera S.A. quien ha atribuido los ingresos que se derivan de operaciones entre ausentes, en el domicilio de los adquirentes. Afirman que se modificó tal criterio a partir de la sentencia de este Tribunal del 22 de noviembre de 2011, en la que se convalidó la posición de ARBA, pretendiéndose aplicar retroactivamente tal nueva postura, violentando derechos constitucionales –que detallan-.

Oponen la prescripción de la multa por el paso del plazo de 2 años previsto en el artículo 62 inc. 5° del Código Penal. En subsidio, señalan que la sanción resulta improcedente por no darse las condiciones de operatividad de la misma. A todo evento, solicitan la aplicación de la causal eximente del error excusable. Citan jurisprudencia. Finalmente, y en subsidio, solicitan la reducción de la multa en los términos del art. 64 del Código Fiscal, en atención al acogimiento al régimen de regularización llevado a cabo.

Ante la regularización de la totalidad de los importes reclamados, alegan que no existe deuda que pudiera serle reclamada a los responsables solidarios. Piden se declare la inconstitucionalidad de los artículos 18, 19 y 21 del Código Fiscal, por ser contrario a lo que establecen los artículos 59 y 274 de la ley de Sociedades y, por ende, viola lo establecido en el artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Piden la aplicación del fallo Raso.

Advierten acerca de la imposibilidad de extender la responsabilidad en el ámbito infraccional por el principio de personalidad de la pena. Citan jurisprudencia. Afirman que los integrantes del órgano de directorio a los que hace referencia el artículo 63 del Código Fiscal, no son deudores solidarios de la obligación tributaria de la sociedad porque no han participado en la relación jurídica que ello presupone.

Ofrecen prueba pericial contable y hacen reserva del caso federal.

II. A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado, señalando liminarmente que la presentación de los recurrentes resulta una reiteración de los planteos esbozados en las etapas anteriores, los que ya han sido acabadamente refutados.

En referencia al criterio de asignación de ingresos señala que resulta de aplicación el Régimen General previsto en el art. 2 del Convenio Multilateral para todas las actividades desarrolladas por la firma. Describe que, en base a la información aportada, se cotejó que la segunda jurisdicción a la que se le asignan mayores ingresos es la Ciudad Autónoma de Bs. As. (papel de trabajo obrante a fs. 1198), lo que no guarda relación lógica con las características de la actividad agropecuaria que lleva a cabo. Por ello, explica que se circularizó a terceros para recabar información sobre el lugar de entrega de la mercadería o prestación del servicio considerado y que, en base a la información obtenida y las diferencias no justificadas por la empresa, se fijó un porcentaje de representatividad en relación al total de clientes circularizados, reasignándose ingresos a la Provincia de Buenos Aires.

Afirma que los recurrentes no cuestionan el procedimiento descripto, sino que formulan una interpretación subjetiva basada en sus propios intereses. Manifiesta que el proceder fiscal para la atribución de ingresos, se sustenta en que se trata de una “operatoria entre presentes”, por lo que la entrega de los productos se lleva a cabo en las plantas que la firma posee en jurisdicción bonaerense, lo que resulta convalidado con la información obtenida a partir de los clientes oficiados (las operaciones resultan continuas, de tracto sucesivo y permanentes, y que en la mayoría de los casos el lugar de entrega no es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Cita jurisprudencia de la Comisión Arbitral.

En punto a la operatoria comercial, destaca que los productos son vendidos con regularidad a los mismos clientes, quienes tiene sus plantas localizadas en Provincia de Buenos Aires y otras jurisdicciones, de donde se infiere que existe negociación y concertación previa, pero que no puede afirmarse que ello sea el caso previsto en el último párrafo del art. 1° del Convenio Multilateral. Concluye que los apelantes quieren hacer pasar como operaciones entre ausentes aquello que la realidad económica demuestra con claridad que no lo son; que no aportan prueba para

demostrar sus dichos y que ignoran las Resoluciones emitidas por los Organismos del Convenio Multilateral, Comisiones Arbitral y Plenaria.

Indica que no han existido cambios de interpretación o modificación de los criterios sobre los cuales el contribuyente de marras debe asignar los ingresos en base al art. 2 del Convenio Multilateral, como erróneamente se aduce para alegar una supuesta aplicación retroactiva de normas.

En respuesta a los planteos de inconstitucionalidad, recuerda que se trata de una cuestión vedada a la presente instancia, y cita el art. 12 del Código Fiscal (T.O. 2011).

En punto a los agravios edificados en torno a la multa, afirma que la apelante incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo prevista en el art. 61 del Código de rito, en razón de lo cual no deviene procedente el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor ni este acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima. Cita jurisprudencia de este Cuerpo. Agrega que la firma contaba con el instituto de la Consulta, para evacuar el criterio fiscal aplicable, pero no lo utilizó

Entiende que configurada la infracción y no desvirtuada por la parte agraviada, el quantum establecido por el juez administrativo resulta conforme constancias de la causa, dentro de los límites legales previstos al efecto y conforme las facultades que le son propias.

En materia de responsabilidad solidaria, refiere a los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, en el entendimiento de que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Postula que se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que 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, no verificándose actividad en ese sentido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

Opone que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, “Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio”, para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dada la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Cita diversos precedentes de tribunales inferiores en pos de

avalar su postura.

Solicita se tenga en cuenta para el momento oportuno, el planteo del caso federal.

<u>III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi</u>: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC Nº 3443/14, dictada el 13 de agosto de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho, en función de los agravios planteados en el recurso bajo análisis.

De manera preliminar, frente al planteo introducido por la Representación Fiscal tendiente a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte del recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por éstos, estimo que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante los recursos en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir las disposiciones apeladas ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la sanción aplicada por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde no hacer lugar al rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal, lo que así declaro.

Que sentado ello y en relación a la cuestión de fondo, debo aclarar que este Cuerpo ha emitido sentencia en diversas oportunidades, en expedientes caratulados a NIDERA SA por ajustes fiscales que revisten características similares a los que se discuten en estas actuaciones, TFABA, Sala II, sentencia del 22/11/2011, Registro Nro. 1531 –por el período fiscal enero a septiembre de 2004-, Sala III, del 27/09/16, Registro Nro. 3491 –por el periodo fiscal septiembre a diciembre de 2008- y Sala III del 24/06/2018, Registro Nro. 3966 –por el periodo agosto a diciembre de 2009-. Por ello, en base a los fundamentos que paso a exponer conforme las constancias de la causa y los antecedentes citados, adelanto la suerte adversa a la pretensión de la firma apelante.

Luego, frente a las quejas relativas a la violación de principios constitucionales, en virtud del art. 12 del Código Fiscal y por tratarse de una vedada, este Cuerpo no puede pronunciarse a su respecto.

Respecto al planteo que esboza una afectación del derecho de defensa en virtud de una modificación de criterio con carácter retroactivo llevada a cabo por el Fisco, debo señalar que no vislumbro menoscabo alguno.

En primer lugar, cabe recordar que el tributo que nos ocupa es autodeclarativo. Los contribuyentes son quienes determinan su obligación fiscal mediante la confección y presentación de declaraciones juradas y, por ende, establecen el importe de tributo que les corresponde ingresar (o no) a las arcas fiscales. El Fisco posee la facultad de verificar que dichas declaraciones se ajusten a derecho y que en las mismas se exponga la porción justa de impuesto que corresponde al contribuyente tributar. Para ello se vale del procedimiento de determinación de oficio.

En el marco de dicho procedimiento y conforme las constancias de la causa, los recurrentes han podido ejercer la tutela de sus derechos en forma plena. No ha existido limitación alguna para la articulación de sus defensas y pruebas (tanto en ocasión de presentar su descargo como con la interposición del recurso de apelación en tratamiento).

La falta de impugnación de las declaraciones juradas, no puede llevar a la incorrecta conclusión de que el Fisco ha consentido el criterio de tributación sostenido por la empresa de marras ni que ésta posee un derecho adquirido en relación al mismo. No existe norma que obligue a la Provincia de Buenos Aires a preservar a perpetuidad un cierto régimen o criterio. De otro modo, se estarían cercenando los poderes locales que están irrevocablemente establecidos por la Constitución Nacional, lo que es impropio.

Por lo expuesto, corresponde rechazar las quejas traídas, lo que así declaro.

En punto a la cuestión de fondo, la misma radica en torno a determinar si para la asignación de ingresos deben aplicarse los criterios que emanan de las normas del Convenio Multilateral respecto de operaciones "**entre ausentes"** –como postula la empresa de tratas-, o en su caso, de operaciones **"entre presentes"** –como arguye el Fisco-.

Sobre este punto específico, NIDERA SA –en el marco de la fiscalización realizada por el Fisco por el **período 2004** (enero a septiembre)- presentó caso en los términos del art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral con los mismos fundamentos que opuso en el recurso de apelación en tratamiento ante este Cuerpo.

La Comisión Arbitral emitió la Resolución 12/2010, a través de la cual, rechazó la acción efectuada por la contribuyente. Para así dictaminar, expuso que la firma "*no acredita que las operaciones realizadas sean del tipo de las mencionadas en el último párrafo del art. 1 o art. 2, inc. b), del Convenio Multilateral. No parece razonable que por treinta años, según dichos de la empresa, haya concertado sus operaciones por vía telefónica o correo electrónico, o estar en la Ciudad Autónoma su centro de intereses, o porque allí se lleven a cabo operaciones de control o de*

viabilidad de cada transacción, o porque tal operación recién quede firme una vez autorizada y confirmada por alguna de las dependencias que menciona".

A ello, el Organismo del Convenio Multilateral expuso que *"…si los productos son vendidos habitualmente y con regularidad a los mismos compradores que tienen sus plantas en otras jurisdicciones, distintas a la de la sede de la empresa, se supone que existe una negociación previa tras la cual se concreta el negocio."(...)* También recordó que *"en los casos Ambest SA e ICI SA se resolvió en el sentido propuesto por las Provincias de Buenos Aires y San Luis, respectivamente, al considerar la Comisión que se estaba en presencia de contratos entre presentes, aunque eventualmente hubieran existido comunicaciones epistolares o telefónicas entre las partes, vinculadas al contrato."(...)*, y finalmente, sostuvo: *"Que en consecuencia, no está acreditado en el caso que las operaciones objeto de la determinación sean las denominadas "operaciones entre ausentes" por lo que corresponde asignar los ingresos al lugar de entrega de los bienes."* (el resaltado me pertenece).

Esta decisión de la Comisión Arbitral fue ratificada por la Comisión Plenaria, mediante Resolución Nro. 1/2011.

En punto a la supuesta aplicación retroactiva del criterio sostenido por el Organismo Recaudador advirtió: "*Que es necesario establecer que en oportunidad del dictado de la resolución recurrida se ha aplicado la normativa vigente, en particular aquella que dispone la forma de atribución de los ingresos, concentrándose en las que regulan las operaciones entre ausentes. La Comisión Arbitral ha decidido en contra del contribuyente, que ha obrado de otro modo, y ha resuelto que no se está en presencia de operaciones entre ausentes sino entre presentes, pero tal decisión no implica que la norma se aplique retroactivamente. Que por otra parte, está claro que no hubo cambios de interpretación que se hayan plasmado en una resolución general interpretativa*."

De tal modo rechazó la totalidad de los planteos efectuados por el accionante.

Ahora bien, más allá del debate sobre los criterios antes expuestos, entiendo oportuno analizar las tareas de auditoría efectuadas para el armado del coeficiente de ingresos que fuera ajustado por la Autoridad Fiscal.

En punto al mismo, la firma aportó en soporte magnético (fojas 485) información por los períodos 10/2007, 02/2008 y 06/2008, con detalle de facturas locales de la jurisdicción a la cual fueron asignadas cada una de ellas, verificándose que la segunda jurisdicción a la que se asigna mayores ingresos es la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (papel de trabajo de fojas 1198), lo que el Organismo entendió irrazonable (por el tipo de actividades que la firma realiza).

Por dicho motivo, procedió a requerir datos de terceros a fin de determinar el lugar de entrega de la mercadería o de la prestación del servicio considerado, utilizando para ello el 80% de la facturación asignada por Nidera SA a la jurisdicción de C.A.B.A..

Como resultado de la circularización realizada, el Fisco detectó operaciones que debían atribuirse a la Provincia de Buenos Aires, fijando respecto a las mismas, un porcentaje de representatividad en relación al total de clientes oficiados (fs. 1211/1214). El porcentual así obtenido fue aplicado sobre el total de Ingresos atribuidos a la jurisdicción de C.A.B.A., según declaración jurada anual 2009 (CM05), sustrayendo de esta jurisdicción el importe resultante y reasignando el mismo a la Provincia de Buenos Aires (conforme papel de trabajo a fs.1211/1214).

Sin perjuicio del iter antes descripto, y a poco que se examinan las argumentaciones traídas como agravios por los recurrentes, se vislumbra que el procedimiento antes detallado no ha sido materia de cuestionamiento. De igual manera, no se ha propuesto prueba útil dirigida a refutar y/o desvirtuar las conclusiones obtenidas por la fiscalización interviniente.

Atento las consideraciones expuestas, es que corresponde rechazar la pretensión de los recurrentes, confirmando el ajuste efectuado por el Fisco, lo que así declaro.

Por su parte, con respecto al planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar sanciones, debo destacar que recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 07/03/23), precedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “…*en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del*

Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319."

Siendo que la CSJN se ha pronunciado en los términos transcriptos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales, y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo "Filcrosa" (tal como lo he destacado *ut supra*, en mi voto para la causa "Total Austral S.A. Sucursal Argentina", citada), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente bajo reseña y sostener, en definitiva, que en casos como el presente también se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de multas– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2), advertir que, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de las obligaciones fiscales (caso de autos, en el cual, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal), resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Entiendo entonces que, por las razones destacadas *ut supra* con respecto a la prescripción de los tributos locales, corresponde aplicar la doctrina judicial citada, lo que así declaro.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: "*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (…) para aplicar (…) las sanciones en él previstas*"], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: "*La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:… 5º. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*".

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: "*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*". Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del

cómputo propuesto por el art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los precedentes referenciados.

En consecuencia debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual (tal como fuera expuesto).

Cabe destacar previamente, que sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1° y 2° del art. 159 del Código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario rever el concepto a los fines de unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal), y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día). Ello por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr –para el período fiscal 2009– el 1° de julio de 2010 (Conf. Resolución General C.A.C.M. N° 8/2009), y venció en la medianoche del 30 de junio del año 2012, sin que se verifique a su respecto, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso –según las constancias de estas actuaciones-.

Consecuentemente, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa por omisión prevista en el art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, vinculada al período fiscal 2009; lo que así declaro.

Por último, habiéndose confirmado la postura fiscal en relación al fondo debatido, encontrándose prescripta la sanción por omisión e incluidas las diferencias determinadas a favor de la Autoridad Fiscal con fecha 28/02/2012 en un Plan de Regularización de Deudas (según art. 5° del acto recurrido), los agravios vertidos en torno a la responsabilidad solidaria, se han tornado de abstracto tratamiento.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1495/1513 por la Sra. Natalia Elizabeth Ojeda, como apoderada NIDERA S.A., y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Ricardo López Mayorga, Matías Amadeo, Alejandro Benvenuto, Pablo Bergada y Miguel Mayer Wolf (cuya ratificación obra a fs. 1521/1525), con el patrocinio del letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3443/14, dictada el 13 de agosto de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de la multa por omisión aplicada en el art. 7º de la disposición en crisis. **3°)** Declarar que por los fundamentos vertidos en el Considerando III) los agravios en torno a la extensión de responsabilidad solidaria se han tornado de abstracto tratamiento. **4°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición en crisis. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Comenzando con el análisis de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar que coincido con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por el vocal instructor Cr. Crespi, con excepción al planteo de prescriptivo opuesto contra las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación.

Particularmente, cabe advertir en primer término que, según las normas del Código Fiscal, el plazo involucrado -2009- hubiese expirado el 1° de enero de 2015, aunque previo a ello se produce la suspensión prevista por el artículo 161 inciso b) de aquel, con el dictado del acto ahora apelado el 13 de agosto de 2014 (vide fs. 1466).

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”). Frente a ello, tal como sostuve en autos “ADDECO ARGENTINA S.A.” (Sentencia de Sala I, con fecha 05/05/2023, Registro N° 2442), al cual a los fundamentos allí formulados me remito, considero que tampoco se encuentran prescriptas las facultades sancionatorias.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de

prescripción intentada respecto de la sanción referida al periodo fiscal 2009, lo que así Voto.

Con lo cual, ante el planteo en subsidio alegado por el apelante vinculados con la sanción aplicada, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I.”).

Que, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas). Sin embargo, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el presente caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, en tanto se verifica una discordante interpretación sobre las normas del Convenio Multilateral de parte del contribuyente, es posible razonar que la firma apelante pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Tal extremo permite dar por configurado un supuesto de error excusable y, en consecuencia, dejar sin efecto la sanción dispuesta, lo que así voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1495/1513 por la Sra. Natalia Elizabeth Ojeda, como apoderada NIDERA S.A., y por los Sres. Ricardo López Mayorga, Matías Amadeo, Alejandro Benvenuto, Pablo Bergada y Miguel Mayer Wolf, con el patrocinio del letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3443/14, dictada el 13 de agosto de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Dejar sin

efecto la multa dispuesta en el artículo 7° del acto apelado. 3°) Declarar que por los fundamentos vertidos en el Considerando III) los agravios en torno a la extensión de responsabilidad solidaria se han tornado de abstracto tratamiento. 4°) Confirmar en todo lo demás la Disposición en crisis.

Voto del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz: Dando por reproducidos los antecedentes desarrollados por el Vocal Instructor, y toda vez que comparto las razones de hecho y derecho expuestas por el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, adhiero a la solución propiciada. Así lo voto.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1495/1513 por la Sra. Natalia Elizabeth Ojeda, como apoderada NIDERA S.A., y como gestor de negocios (según art. 48 del CPCC) de los Sres. Ricardo López Mayorga, Matías Amadeo, Alejandro Benvenuto, Pablo Bergada y Miguel Mayer Wolf (cuya ratificación obra a fs. 1521/1525), con el patrocinio del letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 3443/14, dictada el 13 de agosto de 2014 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Declarar la prescripción de la multa por omisión aplicada en el art. 7º de la disposición en crisis. **3°)** Declarar que por los fundamentos vertidos en el Considerando III) los agravios en torno a la extensión de responsabilidad solidaria se han tornado de abstracto tratamiento. **4°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición en crisis. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2023.12.19 15:47:47 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2023.12.20 12:18:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2023.12.21 17:19:48 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2023.12.22 11:45:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 11:46:05 -03'00'

G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S
2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-52306710-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Viernes 22 de Diciembre de 2023

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-185362/09 "NIDERA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2023-52305379-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3440. .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 11:49:46 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2023.12.22 11:49:47 -03'00'