



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2306-0103000/2014, caratulado "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2306-0103000/2014, caratulado "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fojas 1/28 del Alcance N° 3 que corre como fs. 1303, por los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez, por derecho propio y en su carácter de presidente de la firma "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.A.", y Leandro Santiago Vázquez, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Francisco José Falabella, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6124, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el día 1° de noviembre de 2016.

Que por el acto referenciado, obrante a fs. 1149/1184, se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de marras, CUIT 30-63153679-0, correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de la actividad de "Matanza de animales N.C.P. y procesamiento de su carne, elaboración de subproductos cárnicos n.c.p." (Código de actividad s/ NAIIB: 151110), con relación a los períodos fiscales: 2010 (noviembre y diciembre), 2011 (enero a diciembre) y 2012 (enero a mayo), ascendiendo el monto de la pretensión fiscal, por haber tributado en defecto, a la suma de Pesos tres millones quinientos noventa y nueve mil veintinueve con treinta centavos (\$3.599.029,30), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, ccds. de años anteriores y modificatorias),

calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo, se aplica al contribuyente, una multa de Pesos un mil (\$1.000) por la falta de presentación de las Declaraciones Juradas Anuales (CM05) 2011 y 2012 y una multa equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto de impuesto dejado de abonar, por haberse constatado en los períodos involucrados las infracciones previstas y penadas en los artículos 60 (sexto párrafo) y 61 (segundo párrafo) del Código mencionado. Finalmente, se establece que atento a lo normado en los artículos 21, 24 y 63 del Cuerpo Legal citado, configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, intereses y multas, los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez y Leandro Santiago Vázquez.

Que a fs. 1314 son elevadas las actuaciones a esta instancia (artículo 121 del CF) y a fs. 1323 se deja constancia de la adjudicación para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel Carlos Carballal, haciéndole saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I.

Que, acreditado el pago de las contribuciones de ley, a fs. 1330, se procede a dar traslado del Recurso incoado a la Representación Fiscal, por el término de quince (15) días, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 1334/1348 el pertinente responde.

Que ante la existencia de hechos controvertidos, se resuelve tener por agregada la prueba documental, desestimar por innecesaria la ofrecida, así como también ordenar el libramiento de oficios solicitados en el marco de la Informativa ofrecida (previa individualización de clientes y proveedores respecto al punto 1 y 3 peticionados en el escrito recursivo). Finalmente se desestima por innecesaria la Pericial Contable, en mérito a la documentación adunada y demás constancias en autos.

A fs. 1354 la apelante adjunta el listado de proveedores de hacienda y clientes de extraña jurisdicción a oficiar, ordenándose a fs. 1338 su libramiento. A fs. 1363 y fs. 1374/1381 se encuentran agregadas las contestaciones de algunos oficios librados.

A fs. 1382 se hace saber que la Sala ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (Acuerdo Ordinario N° 61/23, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Respecto al tratamiento de la prueba ofrecida, se la tiene por **desistida** de la informativa y, respecto de las demás acciones probatorias ofrecidas, se dispone tener presente la documental ofrecida y acompañada y no producir la pericial contable por innecesaria a efectos de dirimir la controversia de estos actuados. Se llama autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código

Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que la parte apelante, en primer término, se agravia de la aplicación de la Ley 13.003 y sus modificatorias, en cuanto ha suspendido el beneficio de exención otorgada a la industria frigorífica en abierta violación al compromiso asumido por la Provincia en el marco del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento. Alega que por similar motivo, idéntico reproche merece la Ley 13.850. Cita jurisprudencia en aval de su postura.

Seguidamente, plantea la prescripción de las potestades del Fisco provincial para determinar y exigir el tributo, la multa y los intereses, argumentando la aplicación de la normativa emanada del Código Civil. Sostiene que el impuesto local se declara mediante anticipos mensuales, por lo cual el plazo de inicio de la prescripción debe contarse a partir de la fecha de cada uno de los vencimientos de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes. Trae a colación jurisprudencia en pos de abonar su posición.

Plantea la nulidad del acto recurrido, en tanto se dispuso en sede administrativa la suspensión del procedimiento y toma de vista con antelación al vencimiento del plazo para presentar el descargo. Agrega que la medida para mejor proveer dispuesta por el ad quo modificó sustancialmente la prueba informativa y le restó eficacia probatoria. Adiciona que se ha omitido considerar la documental acompañada en el descargo. Con apoyo de jurisprudencia, arguye que la disposición en crisis omite el requisito de fundamentación.

Alega que el acto impugnado omite encuadrar la actividad ejercida por la firma dentro del Régimen especial previsto en el artículo 13 del Convenio Multilateral, de plena aplicación al presente caso, toda vez que para desarrollar su actividad industrial utiliza como materia prima productos pecuarios adquiridos a productores ganaderos que desarrollan la actividad primaria en jurisdicciones ajenas a la Provincia de Buenos Aires.

Expresa que resulta improcedente el criterio seguido para establecer el coeficiente de gastos, en tanto ARBA únicamente asignó los escasamente relevados, sin verificar la totalidad de los comprobantes de compra. Así, detalla que de la firma Xenobióticos SRL solamente fueron considerados los vinculados al Balance cerrado al 31/03/2009, pero no los correspondientes a los ejercicios siguientes. Similar reproche realiza respecto a las empresas Mercado de Liniers SA, Tucumán Hnos., Villafañe Oscar Marcelo, Labate, Alcibiades Pedro, entre otras. Adiciona la omisión del Fisco de considerar los gastos de extraña jurisdicción de José María Lorenzo Calcagno, Carnes de Chivilcoy, Suárez Hermanos SRL y Raúl Parra SRL.

Con relación a los gastos en concepto de combustibles y peajes, alega que la Agencia en lugar de asignarlos a la jurisdicción donde efectivamente se emplearon, se atribuyeron teniendo en cuenta el domicilio del proveedor del bien o servicio y que omitió asignar entre las distintas jurisdicciones involucradas el total de los gastos por fletes. Adiciona que se incluye erróneamente entre los gastos computables para el ejercicio fiscal 2010 a las cargas sociales. Finalmente considera que la Resolución de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral nro. 4/2010 deviene aplicable al coeficiente unificado recién para el año 2011.

Arguye que el Fisco provincial al pretender gravar ingresos que fueron generados por una actividad que se ejerce en más de una jurisdicción, termina ejerciendo su poder de imperio fuera del límite territorial y convirtiendo un impuesto local en federal.

Impugna la atribución de responsabilidad en forma solidaria al vicepresidente de la sociedad, Sr. Leandro Santiago Vázquez, sin facultades de representación. Adiciona que tanto la doctrina como la jurisprudencia consideran que la misma solo puede estar fundada a título represivo, por lo que el proceder de la Agencia vulnera el derecho de defensa del directivo al hacer una imputación genérica que impide conocer la causa por la cual se la adjudica. Asimismo reprocha la responsabilidad extendida por la multa por omisión, alegando que la normativa legal difiere de la establecida por la Ley de Sociedades Comerciales, vulnerándose de esta manera las normas federales como el artículo 31 de la Constitución Nacional.

Peticiona se deje sin efecto la multa por omisión de impuesto. Expresa que se encuentra configurada la causal exculpatoria del error excusable y, a todo evento, arguye que el porcentaje aplicado deviene desproporcionado y exorbitante a la luz de las constancias de autos.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable. Formula Reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal, alterando el orden de los planteos articulados por la quejosa, en primer término, rechaza el planteo de nulidad. Expresa que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales debe ser de carácter grave y solemne, influyendo en contra de la defensa. Agrega que no hay nulidades por la nulidad misma. Cita jurisprudencia de este Cuerpo. A mayor abundamiento, sostiene que la resolución recurrida contiene un análisis de los hechos y de los antecedentes habidos en las actuaciones surgiendo de manera clara el tratamiento fiscal otorgado a la firma, su sustento fáctico y fundamento normativo, exployados de manera tal que brindan sustento a la causa del ajuste.

Puntualmente respecto de la prueba producida en instancia administrativa anterior, cita textualmente lo expresado por el ad quo en el acto en crisis, y agrega que la Autoridad Tributaria no infringió el debido proceso, respetando en todo el procedimiento el derecho de defensa.

Seguidamente, se opone al planteo prescriptivo. Inicialmente, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática. Adiciona que ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado.

En función a ello, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales en autos. En punto a la solicitud de prescripción de los intereses, afirma que dada su accesoriedad con la obligación tributaria principal, arriba a idéntica conclusión y propicia la vigencia de la acción para su reclamo. Rechaza el planteo, asimismo, respecto a la multa impuesta, efectuando el pertinente cómputo que considera aplicable según su postura.

Por su parte, respecto de la mención de los apelantes de la acción instada por los frigoríficos cuestionando las Leyes 13003 y 13850, se remite a lo expuesto por el ad quo en el acto recurrido. A mayor abundamiento, destaca con cita textual, lo sostenido por este Cuerpo en antecedentes respecto al mismo contribuyente.

Con relación a la aplicación en el presente de lo dispuesto por el artículo 13 del Convenio Multilateral, nuevamente transcribe lo resuelto por el Juez administrativo. Precisa que conforme surge de ello, el perito de oficio oportunamente verificó que la entrega de hacienda se efectuó en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires en el establecimiento que el contribuyente posee en la localidad de Chivilcoy. Aclara que dicha circunstancia si bien no tiene implicancia para la aplicación del citado artículo 13, sí lo tiene para asegurar que la firma no efectuó gastos que den sustento territorial a las jurisdicciones productoras. Concluye que atento no existir constancias fehacientes de que la empresa se traslade al domicilio del vendedor en extraña jurisdicción, efectúe gastos en tal sentido ni realice actos o hechos que indubitablemente lo puedan acreditar, deviene inaplicable el Régimen Especial en tratamiento. Recuerda que la carga de la prueba recae en cabeza del contribuyente,

con cita de jurisprudencia de este Tribunal.

Luego, respecto a los cuestionamientos referidos a la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral, manifiesta que el ad quo ha explicado y detallado pormenorizadamente en la Disposición apelada los motivos por los cuales corresponde aplicar dicho artículo y la forma de determinación del coeficiente unificado, términos a los que se remite por razones de brevedad, no obstante citar textualmente lo resuelto respecto a la asignación de ingresos conforme el domicilio del adquirente y en relación al coeficiente de gastos, puntualmente por combustibles y peajes.

Por su parte, en torno a la consideración como computables de las cargas sociales, advierte que más allá de la discusión técnica respecto a su naturaleza o no tributaria, las mismas acceden a los sueldos y jornales pudiendo determinarse con certeza el lugar donde las mismas son soportadas, resultando por tanto ser parámetro válido para la medición de la actividad desarrollada en cada jurisdicción. Adiciona que la Comisión Arbitral, a través de la Resolución General Interpretativa 4/2010 receptó tal concepto, que fuera coincidente con el mantenido por los Organismos desde que se suscribiera el Convenio Multilateral, en el año 1977.

En relación a la impugnación de la multa impuesta y sobre la ausencia de elemento subjetivo de la resolución recurrida, enfatiza que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa. En armonía con ello, menciona pronunciamientos que dejan sentada la postura de este Cuerpo en relación a la conducta sancionada (art. 61 CF). Transcribe textualmente el acto apelado en pos de sostener la procedencia del porcentaje aplicado para cuantificar la sanción. En lo atinente al error excusable como causal eventual que haría improcedente la multa, destaca que la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación ni error alguno. Rechaza, por tanto, la aplicación de la figura. Finalmente, advirtiendo que la sanción aplicada como consecuencia de la falta de presentación de declaraciones juradas no ha sido motivo de agravios, solicita se la tenga por firme.

Por su parte, ratifica la extensión de la responsabilidad en forma solidaria en los actuados. Manifiesta que el instituto reconoce su fuente en la ley, que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni procede el beneficio de excusión y que la normativa solo exige la comprobación del efectivo cargo para imputarla, quedando la carga de la prueba en cabeza de los responsables. Adiciona que la legislación tributaria extiende dicha responsabilidad también por las multas aplicadas sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción.

Refiere que la figura no tiene carácter represivo. Cita antecedentes de este Tribunal en pos de avalar sus dichos.

Por último, señala que no proceden los diversos planteos de inconstitucionalidad a lo largo del libelo recursivo, atento que dicha cuestión se encuentra vedado en esta instancia por expresa manda del art. 12 del Código Fiscal.

Como corolario de lo antes expuesto, la Representación Fiscal entiende que los agravios traídos deben ser rechazados, confirmándose en su totalidad el acto recurrido.

III.- VOTO DEL DR ANGEL. C. CARBALLAL: Que en este estadio, corresponde abordar los agravios impetrados por la parte apelante, contra la Disposición Delegada N° 6124/2016 -supra detallada- y resolver si dicho Acto, se ciñe a derecho.

1) Por una cuestión de estricta lógica, corresponde abordar el tratamiento de la queja introducida que se vincula a la nulidad del acto, la que adelanto, al amparo de la normativa vigente y las constancias obrantes en autos, no ha de tener favorable acogida.

Es que pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

Así pues, tengo claro que el artículo 128 del Código Fiscal establece: *“El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación...”*

Dimanante de las constancias de autos, del estudio de las actuaciones administrativas, se permite comprender cómo ha ido conformándose la convicción del juez administrativo, teniendo por norte la búsqueda de la verdad material y objetiva hasta arribar al dictado del acto que contiene la declaración unilateral de voluntad de la Autoridad Fiscal, hoy acto administrativo en crisis.

Respecto de la lesión producida al derecho de defensa, según los términos expuestos, la queja vertida puede traducirse en una disímil valoración y ponderación de los elementos arrojados en el marco de la Disposición de Apertura a Prueba N° 858/16 (fs. 671/680). En el mencionado acto, se tuvo por agregada la prueba documental aportada y se declararon admisibles tanto la informativa como la pericial contable, adicionándose mediante medida para mejor proveer, acápite de probanza

que el Fisco consideró pertinentes en el marco de sus facultades legales. Producida la prueba, el juez administrativo ha dado cuenta de su mérito detalladamente en la Disposición ahora en crisis.

Por ello, a todo evento, la oposición planteada no hace a la validez formal del acto sino a la justicia de la decisión, y por lo tanto debe hallar reparación en el marco del recurso de apelación, y no en el de nulidad.

Desde otro ángulo, en lo atinente a la ausencia de motivación, la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas FP 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27- Yi 2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.273, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ...”* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

En este sentido, coincidiendo con lo señalado por la Representación Fiscal en su alegato, se observa claramente que la Autoridad de Aplicación ha dado razones suficientes para proceder del modo en que ha conducido el procedimiento, respetando las etapas procesales, exponiendo los antecedentes de hechos y las argumentaciones legales correspondientes, y brindando a su vez, respuesta a las defensas que fueran presentadas en el descargo a la Disposición de Inicio.

Por todo lo expuesto, observando que en autos no se configura violación ninguna al debido proceso, por cuanto se ha respetado a lo largo del procedimiento el derecho de defensa, notificándose aquellos actos que la ley ordena y otorgándose todas y

cada una de las instancias de defensa y prueba, corresponde rechazar los planteos formulados en la medida que ninguna de las objeciones planteadas implica la configuración de un vicio que torne nula la decisión adoptada por el Fisco.

2) Seguidamente, impera sin más atender el planteo prescriptivo invocado. Así pues, la parte apelante alega la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales.

Al respecto, corresponde comenzar por mencionar que me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se

encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, en los fallos que menciona en su recurso el apelante, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente,

advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015): *“...Que, sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley (doctrina de Fallos: 297:117 y 317:44) sino de conformidad con la legislación anterior, pues no se ha controvertido en autos que la deuda tributaria reclamada en concepto del impuesto sobre los ingresos brutos responde a los períodos fiscales comprendidos entre los años 1987 y 1997, esto es, que fue constituida y se tornó exigible bajo la vigencia de la ley anterior; que su determinación de oficio ha sido realizada varios años antes del dictado del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación -resolución 2506/02 de la Dirección General de Rentas de Misiones del 18 de diciembre de 2002- y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración -resolución 183, del 4 de mayo de 2005 del Ministerio de Hacienda, Finanzas Obras y Servicios Públicos de la Provincia de Misiones-, de manera tal que el plazo de prescripción para reclamar el ingreso de aquel tributo, se ha iniciado y ha corrido durante la vigencia del antiguo régimen... En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico... conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley y por la interpretación que de ella ha realizado este Tribunal...”* (CS en causa “Volkswagen” ya citada).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel: *“...cabe señalar que carecen de fundamentos las resoluciones de los tribunales inferiores - inclusive las de los Superiores Tribunales locales- que se apartan de lo decidido por aquella sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición adoptada por el Tribunal, especialmente, en supuestos en los que dicha posición ha sido expresamente invocada por el apelante desde el inicio de las actuaciones (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 ... entre muchos otros). En efecto, la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones deban ser debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por aquella como por los tribunales inferiores (doctrina de Fallos: 337:47)...”*.

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo

juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza su cómputo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual). Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa "Ullate" en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *"...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a la constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso..."* (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en "Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo", Sentencia del 1° de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de "períodos" (no se menciona la palabra "anticipos") y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en "Ullate" una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto, me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces qué es lo que se ha determinado? Anticipos? Otros pagos a cuenta? Cuotas? O períodos

fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre “cerrado”, esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

Advierto que tal argumento se encuentra en línea con la reiterada doctrina de la Corte Suprema nacional, que sostiene que *“la prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable”* (Fallos: 308:1101; 318:2575; 320:2289, 2539; 321:2310 y 326:742) o, en otras palabras, que el plazo de la prescripción liberatoria sólo comienza a computarse a partir del momento en que *“la acción puede ser ejercida”* (conf. Fallos: 308:1101; 312:2152; 318:879; 320: 2539; 321:2144; 326:742 y 335:1684). En idéntico sentido se ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *“... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”*. Citando a Planiol dice: *“La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo”* (Argañarás, Manuel J. *“La prescripción extintiva”*, pág. 50)...” (en autos *“Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”*, Sentencia del 29 de junio de 2011).

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados *“instantáneos”* (Sellos /Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina *“Filcrosa”*), los *“anuales”* (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los *“periódicos”* o *“de ejercicio”* (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en *“anticipos”* mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo

para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido "*...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible...*" (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley".

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la "interpretación" que suele aseverarse sobre el alcance del fallo "Ullate", debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos", fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*".

Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una "*...declaración jurada en la que se determinará el impuesto...*" de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con los períodos fiscales 2010, 2011 y 2012. Comenzando por el período más antiguo -por obvias razones- la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral – para el período fiscal 2010 tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2011 (Resolución General C.A.C.M. N° 8/2010), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera culminando fatalmente el 30 de junio de 2016, de no haber acaecido alguna de las causales suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.

Sin embargo, según constancias de fs. 561/562, con fecha 30 de junio de 2014, se notificó a la contribuyente y sus solidarios de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (“...*La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción.*”).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (conforme C.S., Sentencia del 21 de junio de 2018 en Autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento”). Una detenida lectura de este antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos 3 años de prescripción, el 30/06/2014 se suspende el término hasta el 30/06/2015, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 30 de junio de 2017. Sin embargo, previo a ello y en término útil, ya durante la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial (arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994), se produjo la notificación de la Disposición apelada (11 y 16 de noviembre de 2016 - fs. 1295/1301).

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de la apelación en análisis (del 5 de diciembre de 2016) genera, aún bajo la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, la previsión de su artículo 2550: “*El juez puede dispensar de la*

prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”.

Conforme lo narrado, no ha de visualizarse en autos uno de los elementos indispensables para la prescripción: la inacción del acreedor.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2010, no puede prosperar. Siendo ello así, los períodos fiscales posteriores -2011 y 2012- tampoco están prescriptos. Por lo expuesto, el planteo no puede prosperar, lo que así también voto.

Respecto a la prescripción en relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas las multas, a la luz de los citados artículos 157, 159 y 161 del Código Fiscal, en concordancia con los argumentos desarrollados tanto por el juez administrativo como por la Representación Fiscal, corresponde concluir sobre su improcedencia.

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”). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tiene naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipio, no para la Nación) y, para ello, concluye que la denominada “cláusula de los código” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: *“La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”.*

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es

entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de Inicio del procedimiento sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b a e).

En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello.

En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado, con más los accesorios de ley y sanciones, lo que así declaro (en igual sentido en “ADECCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 5 de mayo de 2023, Registro 2442 de la Sala I, entre otros).

3) Sentado ello, advierto en orden a la pretensa inconstitucionalidad de la Ley 13.003 (Ley Impositiva 2003 de la Provincia de Buenos Aires, B.O. 6 al 10/01/2003), en cuanto prescribe en su artículo 35, la suspensión a partir del 1º de enero de 2003 de las exenciones del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos previstas en los artículos 39 de la Ley 11.490 y 1 de la Ley 11518 para determinadas actividades de producción de bienes, entre las que se encuentra la que realiza el apelante (“Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne”, código NAIIB 151110 que se corresponde con la de “Frigorífico” en lo que respecta al abastecimiento de carne”, código LCA 31000-02), es menester recordar que a este Cuerpo le está vedado producir una declaración de tal envergadura, las que se encuentran reservadas al Poder Judicial (artículo 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley N° 7603/70), pudiendo aplicar solamente la jurisprudencia de la Corte Nacional o Provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la ley involucrada.

En tal sentido es de advertir que ningún precedente se conoce en tal sentido, ni se ha aportado por la apelante. Más bien se ha confirmado el criterio contrario a su postura por parte de la Suprema Corte de Justicia provincial (en causa A. 73.330, "Luis Solimeno e Hijos S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión declarativa de certeza. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 15 de diciembre de 2020). Por esta razón, no procede hacer lugar a la pretensión opuesta,

lo que así declaro (en igual sentido, este Cuerpo en sucesivos autos “FRIGORIFICO Y MATADERO CHIVILCOY SA”, Sentencia del 21 de junio de 2012, Registro 1694 de la Sala I; Sentencia del 14 de julio de 2016, Registro 3415 de la Sala III; Sentencia del 4 de noviembre de 2016, Registro 2323 de la Sala II; Sentencia del 11 de octubre de 2018, Registro 2729 de la Sala II).

4) Resuelto lo anterior, entrando a dirimir la cuestión de fondo, corresponde analizar en autos si deviene aplicable para distribuir la base imponible del tributo determinado entre las jurisdicciones involucradas, el régimen general del artículo 2° de la Ley del Convenio Multilateral, tal como sostiene ARBA, o el régimen especial del artículo 13, tercer párrafo de dicho plexo normativo, tal como alega la quejosa.

A fin de contextualizar la litis, es preciso señalar que esta Instrucción a fs. 1349 desestimó por innecesaria la producción de la prueba pericial contable ofrecida por la parte en esta Instancia, en mérito a la documentación adunada en autos, toda vez que en la etapa anterior la temática ha constituido como tópico uno de los puntos de pericia contable abordados por los profesionales, imponiéndose ahora merituar los informes producidos en su relación.

A tal efecto, observo que a fs. 720/723 de autos, la profesional de parte informa, previo análisis de las guías de traslado y liquidaciones de compra de hacienda, acerca de la existencia de operaciones correspondientes a compras de hacienda realizadas por el contribuyente a productores de extraña jurisdicción, localizados en las provincias de Córdoba, Entre Ríos, La Pampa, Santa Fe, San Luis, etc. Adiciona que los productos adquiridos en dichas jurisdicciones ajenas a la Provincia de Buenos Aires, fueron incorporados al proceso industrial que desarrolla la firma contribuyente en ésta última jurisdicción.

Y así, con el objetivo de determinar los ingresos atribuibles a cada jurisdicción productora, la perito discrimina entre las operaciones de compra correspondientes a productores de la Provincia de Buenos Aires y las realizadas a productores de extraña jurisdicción, teniendo en cuenta la información que surge de las liquidaciones de compra de hacienda, de las guías de traslado y romaneos de playa. Determinado el valor de compra de la hacienda de extraña jurisdicción y atento que no se verificó la existencia de precios oficiales, procede a fijar el precio de venta que corresponde a la misma aplicando un coeficiente que surge de cotejar la diferencia entre los precios de compra y de venta para las distintas categorías de hacienda en el período establecido.

Una vez establecido el precio final de venta obtenido con la hacienda adquirida a productores de extraña jurisdicción, a la mitad de ese valor, se le aplica el porcentaje del 85% (ochenta y cinco por ciento) conforme lo dispuesto en el art. 13 párrafo

tercero de la Ley de Convenio Multilateral. A fs. 725, adjunta como Anexo II un cuadro que da cuenta de los ingresos atribuibles a cada una de las jurisdicciones productoras.

No obstante ello, en el mismo cometido, el perito de oficio -a fojas 1115/1119- designado por la Agencia de Recaudación al efecto, señala que el dictamen pericial antes reseñado no cuenta con el soporte documental que lo respalde. Se opone a la aplicabilidad del régimen especial previsto en el artículo 13 -tercer párrafo- del Convenio Multilateral en razón de haber verificado que la hacienda es despachada por el productor y la entrega se efectúa en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, en el establecimiento industrial que el contribuyente posee en la localidad de Chivilcoy, estimando que para tener lugar el instituto de la “mera compra” a que se refiere el artículo 13 del plexo normativo citado, y apoyándose en los considerandos de la Resolución 41/2009 de la Comisión Arbitral, se requiere el debido sustento territorial, el que debe determinarse sobre la base de una verdadera actividad compradora en la jurisdicción productora, circunstancia que indica no se verifica en el caso concreto, por el hecho de que la empresa no se traslada al domicilio del vendedor, no efectúa gastos, ni realiza actos o hechos que indubitablemente lo puedan acreditar.

En este estadio, a fin de dirimir el presente y teniendo en cuenta el desacuerdo de los expertos citados, es preciso observar que el Convenio Multilateral, en su artículo 13, 3er párrafo, dispone: *“...En el caso de la mera compra, cualquiera fuera la forma en que se realice, de los restantes productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, producidos en una jurisdicción para ser industrializados o vendidos fuera de la jurisdicción productora y siempre que ésta no grave la actividad del productor, se atribuirá en primer término a la jurisdicción productora el 50% del precio oficial o corriente en plaza a la fecha y en el lugar de adquisición. Cuando existan dificultades para establecer este precio, se considerará que es equivalente al 85% del precio de venta obtenido. La diferencia entre el ingreso bruto total del adquirente y el importe mencionado será atribuida a las distintas jurisdicciones en que se comercialicen o industrialicen los productos, conforme al régimen del artículo 2º. En los casos en que la jurisdicción productora grava la actividad del productor, la atribución se hará con arreglo al régimen del artículo 2º”.*

Respecto de la citada normativa los Organismos del Convenio Multilateral han sostenido que *“...no cabe duda que cuando el comprador se traslada a la jurisdicción productora para desarrollar su actividad de compra se dan los supuestos citados precedentemente. Asimismo, tales requisitos se acreditan aún en los casos en que el comprador no se traslade físicamente a la jurisdicción productora, siempre que se exteriorice adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la*

intención o voluntad del comprador de desarrollar su actividad compradora en la jurisdicción productora ... tal conclusión no se ve alterada por el hecho de que los productos sean entregados dentro o fuera de la jurisdicción, desde el momento que el artículo 13 del Convenio Multilateral comprende tanto el acto del comprador foráneo que viene a realizar la compra dentro de la jurisdicción productora, como así también la mera compra realizada desde fuera de ella, en la medida que se encuentren configurados los extremos antes señalados. Que el hecho de que la adquisición sea a proveedores que no son productores agropecuarios sino meros consignatarios de hacienda, tal como se encuentra legislado en el artículo 123 inciso b) del Código Fiscal de la Provincia de Corrientes no es óbice para la aplicación de la figura de la mera compra, puesto que no se establecen requisitos respecto de las condiciones que debe asumir el sujeto a quien se le realiza la compra para que proceda la aplicación del instituto. Tampoco establece condición alguna el artículo 13, tercer párrafo, del Convenio Multilateral respecto a la actividad del vendedor...” (vide Comisión Plenaria a través de las Resoluciones N° 7 y 9 del año 2003, entre muchas otras).

Por tanto, dimanante de la normativa transcrita, los antecedentes dictados en consecuencia y apoyado en el supuesto básico sobre el cual reposa el régimen descrito, estoy claro que la “mera compra” requiere necesariamente la existencia de una actividad interjurisdiccional del contribuyente. En ese orden, de las constancias de autos, encuentro que dicho requisito no se encuentra acreditado.

Así pues, conforme las constancias de fojas 732/733, solicitados que fueran por la fiscalización en sendas oportunidades -fojas 726/727 y 730/731- los comprobantes de gastos que acrediten el sustento territorial de la actividad compradora de productos pecuarios en extraña jurisdicción durante los períodos fiscalizados, el contribuyente manifiesta no poseerlos.

Por su parte, de las respuestas a los oficios diligenciados en esta instancia surge que los gastos en concepto de fletes soportados por la fiscalizada corresponden a la etapa posterior de la comercialización de la mercadería por parte del contribuyente luego del proceso industrial que desarrolla, sin observarse información ninguna respecto a su adquisición. Así, a fs. 1374 la empresa “Carnes de Chivilcoy” informa que ha realizado operaciones de transporte a la firma fiscalizada, resultando el lugar de origen de la mercadería siempre el establecimiento que tiene la misma en la ciudad de Chivilcoy, provincia de Buenos Aires, y el lugar de destino ha sido variado, entre ellos se encontraban Córdoba, CABA y San Juan. Lo propio detalla la empresa “Transportes Don Delfor S.A.”, a fs. 1378, donde informa como destino del traslado de las medias reses bovinas a la jurisdicción de CABA, además de la local. En igual sentido se manifiesta en su responde el responsable de fletes “Ferrera Claudio

Esteban”, a fs. 1380.

Que esta última información resulta conteste con lo dictaminado oportunamente por la experta de parte en la pericial supra reseñada, en cuanto adiciona que de la compulsas mediante muestreo de los permisos de mercadería realizados con la intervención del Senasa y de las facturas de venta, surge que la mercadería es trasladada desde la planta productora al domicilio del cliente o comprador (lugar de entrega), encontrándose a cargo del fiscalizado, ya sea mediante vehículos propios o bien de terceros contratados a ese efecto por el contribuyente.

Así las cosas, debo enfatizar aquí que, ante el ofrecimiento probatorio del apelante, a fojas 1338 esta Instrucción ordenó producir la prueba informativa ofrecida, dirigida a los presuntos proveedores de hacienda de extraña jurisdicción que la apelante indicara a fojas 1354. Sin embargo, habiéndose producido el confronte y presunto diligenciamiento de los oficios pertinentes (con fecha 9 de junio de 2022 - vide fs. 1369/1373), no se han agregado a estos actuados ni constancias de producción ni respuesta alguna, a pesar del tiempo transcurrido.

Pongo de relieve en este estadio, la fundamental importancia de contar con elementos dignos de crédito, con capacidad de resistencia a la pretensión fiscal. El apelante se desconforma en forma genérica respecto a lo actuado por el Fisco en la distribución de la base imponible, sin arrimar elemento alguno que, en forma concreta, desvirtúe el actuar de la administración.

En este contexto, deviniendo la cuestión de hecho y prueba, correspondía a la parte acreditar sus dichos con un medio eficaz, circunstancia que -a mi entender- no se verifica en autos. Sustento esta afirmación, en primer término, en la insuficiencia de la documental así acompañada en su recurso, al constituir meras copias simples sin estar suscriptas por persona alguna -vide fojas 92/103 del Alcance número 3 que corre como foja 1303-, advirtiéndose claramente que, aquellas referidas a la temática a dilucidar, corresponden a presuntas facturas por gestión de compra de hacienda que verifican cuestionamientos posibles a partir del estado de consignación en las mismas del supuesto lugar de la adquisición de la mercadería. Y en segundo término, en la indiferencia demostrada por el apelante respecto a la producción de la prueba informativa dirigida a los supuestos proveedores de hacienda de extraña jurisdicción; deviniendo dicho desinterés reprochable y el extremo que sellará la suerte de su reclamo.

Es que, en torno a la prueba, es criterio pacífico de los máximos tribunales que las omisiones probatorias del actor limitan los alcances de la decisión final del Tribunal, dado que en el ámbito del proceso administrativo el interesado debe aportar los elementos de convicción que permitan tener por acreditada la circunstancia que

invoca, en tanto no actúa en simple instancia recursiva, sino en proceso de conocimiento, debiendo entonces cumplir con la carga probatoria respectiva (SCBA, B. 49.121, "D'Ambar S.A", sent. del 21-VIII-1990; B. 55.872, "Pretto", sent. del 20-IV-1999; B. 61.399, "José Antonio Piazza Construcciones", res. del 20-III-2002; B. 56.587, "Chescotta", sent. del 16-VII-2003; B. 65.288, "Pasturenzi", sent. del 21-V-2008; B. 64.613, "Astilleros Neptuno", sent. del 5-X-2011; B. 66.609, "Baibiene", sent. del 4-IX-2013; B. 65.285, "H.S. Informática S.R.L", sent. del 6-XI-2013). Y ello no sólo por revestir tal calidad en el proceso (conf. art. 375, C.P.C.C.) sino también en virtud de la presunción de legitimidad que distingue a la actividad de la Administración Pública (causas B. 61.867, "Schmidt", sent. del 7-III-2007; B. 62.840, "Acosta", sent. del 27-III-2008; B. 62.783, "Unsain", sent. del 13-VII-2011; B. 59.957, "Morente", sent. del 18-IV-2012; B. 60.515, "Gearty", sent. del 22-V-2013; B. 62.716, "Palacios", sent. del 3-VII-2013, entre otros".SCBA, sentencia del 26 de octubre de 2016, en causa B. 62.395, "Yapur, Fortunato Rodolfo contra Provincia de Buenos Aires (Trib. Ctas.) Demanda Contencioso Administrativa".

La búsqueda de la verdad material que debe regir como principio la labor de este Cuerpo, no puede implicar sanear omisiones o deficiencias cometidas, ni sustituir válidamente las cargas que las partes debieron cumplir en esta instancia. Así, en los actuados ha quedado revelado el desinterés o negligencia probatoria del contribuyente, por lo que considero que el ajuste impositivo sustentado en las propias manifestaciones de la fiscalizada y ante la actitud omisiva de la parte y la insuficiencia de la prueba aportada, es razonable y debe ser ratificado.

Nótese asimismo que, de las constancias de los actuados, la totalidad de los gastos alegados por la fiscalizada en jurisdicciones extrañas a la local, de manera alguna reflejan la trazabilidad necesaria o la referencia requerida para el sustento territorial necesario a los fines perseguidos por el apelante, ya que no se relacionan de manera directa a operatorias de compra de hacienda para incorporarla a su proceso productivo. Así, aquellos en concepto de peajes, combustibles, reparaciones, honorarios legales, pago de tasas y derechos, etc., conforme surge de las constancias de fojas 412 y 510 de autos.

Por todo lo dicho, no encuentro acreditado de las constancias del presente que el contribuyente se haya trasladado a extraña jurisdicción productora alguna para desarrollar la actividad de compra o haya exteriorizado adicionalmente mediante hechos, actos u otros elementos probatorios, la intención o voluntad de desarrollar su actividad compradora en dichas jurisdicciones.

Tampoco ha existido interés probatorio del apelante, respecto de otro de los requisitos exigidos por el Convenio Multilateral para la aplicación de su artículo 13 (régimen especial y, como tal, de excepción e interpretación estricta): no se cita

siquiera norma alguna, ni se requiere información a los Fiscos involucrados sobre la gravabilidad de la actividad de los supuestos productores proveedores de la empresa de marras. Tal extremo deviene sin dudas en contra de la pretensión de la parte (Sala II en “FRIGORIFICO Y MATADERO CHIVILCOY SA”, Sentencia del 11 de octubre de 2018, Registro 2729).

Cabe aclarar por último, sobre la diversa decisión tomada por esta misma Sala, en sentencia de fecha 21/06/2012 citada como antecedente, donde se concluyó acogiendo favorablemente la aplicación del régimen especial del artículo 13 del Convenio Multilateral. A diferencia del presente, surge en esos actuados de manera expresa -específicamente en la pericia contable presentada conjuntamente por los peritos contadores de ambas partes-, la configuración de la “mera compra” y que la actividad productiva de las empresas pecuarias no se encontraba gravada en la jurisdicción de origen.

Ante el escenario expuesto y en consideración al designio en que debe circunscribirse mi decisión en primer término sobre la cuestión de fondo, resulta prudente concluir que corresponde rechazar la totalidad del intento defensivo realizado y considerar procedente la actuación del Fisco distribuyendo la base imponible conforme el régimen general del Convenio Multilateral, toda vez que no se encuentra acreditado en autos el sustento territorial necesario para la aplicación del especial previsto en el tercer párrafo del artículo 13 del mencionado pacto interjurisdiccional; lo que así, Voto.

5) Sentado ello, en orden al agravio referido a la conformación del coeficiente unificado a partir de la aplicación del artículo 2° del Convenio Multilateral, recuerdo al respecto que dicha manda ordena que *“Salvo lo previsto para casos especiales, los ingresos brutos totales del contribuyente, originados por las actividades objeto del presente Convenio, se distribuirán entre todas las jurisdicciones en la siguiente forma: 1) El cincuenta por ciento (50%) en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción. 2) El cincuenta por ciento (50%) restante en proporción a los ingresos brutos provenientes de cada jurisdicción, en los casos de operaciones realizadas por intermedio de sucursales, agencia u otros establecimientos permanentes similares, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etcétera, con o sin relación de dependencia. A los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1º, deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios”*.

En este contexto, puedo observar fácilmente en autos que, en la instancia anterior y a partir de la probanza de la parte, se han considerado los ingresos que surgen de los Balances del contribuyente y siguiendo el criterio de distribución de ingresos que

atiende al domicilio del cliente y en cuanto a los gastos, en función del lugar en el que fueron soportados, deviniendo abstracta la queja que en general realiza el apelante en su libelo recursivo.

Lo expuesto anteriormente respecto a la ausencia de actividad probatoria de la parte aplica también al presente acápite en tratamiento.

Así pues, al tiempo de establecer la diferencia a distribuir entre las jurisdicciones no productoras, -recuérdese que la profesional perito de parte considera aplicable el régimen del artículo 13 del Convenio Multilateral- una vez detraída la base imponible correspondiente a las jurisdicciones productoras, para la determinación del coeficiente aplicable por la porción restante en función del artículo 2° del Convenio citado, la experta propuesta por la fiscalizada -y cuyo informe no fue objetado por el contribuyente- considera los ingresos y gastos que surgen del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior a cada período fiscal verificado, teniendo en cuenta la información que surge de los Libros Inventario y Balances y del Libro Diario, debidamente cotejado con la documentación de respaldo y siguiendo el criterio de distribución de ingresos que atiende al domicilio del cliente y en cuanto a los gastos, en función del lugar en el que fueron soportados. A fs. 721, luce el Anexo V que grafica lo explicitado.

A partir de lo informado por dicha experta, el perito por parte de ARBA a fojas 1118 vta., procedió a compulsar la totalidad de la documentación respaldatoria -facturas A y B, Permisos de Tránsito intervenidos por la oficina de Senasa de Chivilcoy- y previo revelamiento a fojas 791/792 de los clientes de la fiscalizada con domicilios en extraña jurisdicción en donde se produjo la entrega de mercadería, procedió a rectificar el primigenio ajuste de diferencias a favor del Fisco, modificando así los papeles de trabajo de armado de coeficiente obrantes a fojas 1049/1085 y exponiendo a fojas 1022/1048 y 1053/1084 los ingresos correspondientes a ventas que corresponden atribuir a extraña jurisdicción.

La apelante alega el carácter parcial de esta rectificación, denunciando que no se consideraron los clientes de Entre Ríos, La Rioja y Santa Fe.

Sobre la temática, debo resaltar aquí también que, ante el ofrecimiento probatorio del apelante, a fojas 1338 esta Instrucción ordenó producir la prueba informativa ofrecida, dirigida a los principales clientes de extraña jurisdicción a fin que informen el lugar en se halla establecido el principal asiento de sus actividades, el detalle de las operaciones concertadas con el contribuyente, el lugar de entrega de la mercadería y la indicación de quien estaba a cargo del transporte de la misma. Sin embargo, no obstante resultar fundamental para desentrañar el presente pleito, dicha probanza no fue debidamente diligenciada, dándose por tanto por decaído el

derecho a la misma.

Por su parte, la respuesta que sí se produjo por parte de 3 empresas transportistas que operan con la empresa de marras, no dan cuenta de operación alguna con las 3 jurisdicciones denunciadas por la apelante.

Resalto, además, que dimanante de las constancias de autos no se advierte acreditación alguna que demuestre que las operaciones realizadas entre los clientes del apelante hayan sido realizadas a través de “pedidos telefónicos” o concertadas por los medios aludidos por el último párrafo del artículo 1° del Convenio Multilateral.

Por tanto, resultando la documental anexada copia simple sin estar suscripta por persona alguna, la pericial ya producida en instancia anterior y la informativa frustrada ante el claro desinterés de la parte para su diligenciamiento, no puedo más que -machacón mediante al resaltar el imperativo de su propio interés de la prueba ofrecida- ratificar el ajuste llevado a cabo por el Fisco, rechazando los agravios de la apelante; lo que así también Voto.

6) En consideración a la conformación del coeficiente de gastos bajo el régimen general del artículo 2° del Convenio Multilateral, el apelante expresa que resulta improcedente el criterio seguido, en tanto ARBA únicamente asigno los escasamente relevados, sin verificar la totalidad de los comprobantes de compra. Así, detalla que de la firma Xenobióticos SRL solamente fueron considerados los vinculados al Balance cerrado al 31/03/2009, pero no los correspondientes a los ejercicios siguientes. Similar recroche, asimismo, realiza respecto a las empresas Mercado de Liniers SA, Tucumán Hnos., Villafañe Oscar Marcelo, Labate, Alcibiades Pedro, entre otras. Adiciona la omisión del Fisco de considerar los gastos de extraña jurisdicción de José María Lorenzo Calcagno, Carnes de Chivilcoy, Suarez Hermanos SRL y Raúl Parra SRL.

Al respecto observo que dicha queja deviene en una reiteración de la esbozada por la parte en instancias de la presentación de su descargo -vide fojas 7 del Alcance número 1, que corre como fojas 665- la cual fue dirimida en instancia administrativa a tenor de la pericial producida y cuya reiteración, en esta Instancia, deviene innecesaria. Más allá de copias simples aportadas, ninguna otra probanza ha sido ofrecida al respecto por la apelante a fin de sustentar sus dichos.

En este estadio, pongo de relieve que la perito de parte -en forma genérica, sin detallar montos ni documentación que tuvo a la vista-, a fojas 722 expresa que “la fiscalizada tuvo gastos de administración en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires durante los años con incidencia en la determinación del coeficiente único del Convenio Multilateral, ya que en esta jurisdicción se encuentra el domicilio legal de la

empresa, se reúne el directorio y se labran las actas de asamblea. También fue en la Ciudad de Buenos Aires donde está el estudio contable que presta servicios profesionales a la firma. Dichos gastos administrativos no han sido considerados en la determinación del coeficiente de gastos”. Sin embargo, coincidiendo con la existencia de dichas erogaciones, el perito del Fisco, hace notar que las mismas han sido tenidas en cuenta parcialmente para la determinación del coeficiente.

Así, conforme las constancias de fojas 510 puedo observar que la Agencia recaudadora ha tenido en cuenta en base a los comprobantes aportados por la parte, los gastos de extraña jurisdicción correspondientes no sólo a los Estados Contables cerrados al 31/03/2009 sino de los posteriores objeto del ajuste, respecto de las empresas mencionadas de la queja. A modo de ejemplo, advierto que en el ajuste se han considerado los gastos por operaciones con el Mercado de Liniers SA, según los Estados Contables de la fiscalizada cerrados al 31/03/2011, al igual que los correspondientes por el proveedor Villafañe Oscar Marcelo. Asimismo, que el Fisco ha tenido en cuenta al tiempo del cálculo del coeficiente de gastos en base a los Estados Contables cerrados al 31/03/2010, las erogaciones por operaciones con los proveedores Tucumán Hnos., Labate, o Alcibiades Pedro, entre otros. Por tanto, debo remarcar que la queja así impetrada, en forma genérica -sin detallar comprobantes supuestamente omitidos, sus fechas y montos-, prescindiendo de acercarse a los actuados medio idóneo de probanza de sus dichos que habiliten poner en crisis el ajuste efectuado por el Fisco en base a los oportunamente aportados por esa parte, deviene improcedente, habilitando que este decisor proceda a su rechazo; lo que así también Voto. Con relación a los gastos en concepto de fletes, combustibles y peajes, el tratamiento de éstos ha sido objeto de la pericia en instancia anterior (fojas 720/724 y 1115/9), no encontrándose controvertido por los expertos los montos involucrados ni cuestionado su desarrollo, siendo el punto de discordia el procedimiento de distribución entre las jurisdicciones involucradas. Así expresa la perito de parte que “en lo concerniente a peajes y combustibles en el ajuste efectuado se omitió lo dispuesto en el último párrafo del artículo 4 del Convenio Multilateral en cuanto establece que los gastos de transporte se atribuyen en partes iguales a las jurisdicciones entre las que se realiza el hecho imponible, vale decir, el 50% se asigna a la jurisdicción de origen y el 50 % a la jurisdicción de destino. En cuanto a los gastos de fletes corresponde también atribuirlos por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte”, mientras que el perito de parte sostiene que “El criterio de atribución por partes iguales entre las jurisdicciones de origen y destino del viaje es válido para los gastos de flete, no así para los gastos de combustibles y peajes que fueron correctamente asignados por la fiscalización a la jurisdicción en que se produjo el gasto”.

A fin de dilucidar el presente acápite resalto el criterio de la Comisión Arbitral desde

su Resolución General 39/1999 y, ratificado, por la Resolución General 7/2006 y siguientes, donde se resolvió que *“los gastos por transportes (flete), a que hace referencia el último párrafo del artículo 4° del Convenio Multilateral, se distribuirán por partes iguales entre las jurisdicciones en las que se realice el transporte, considerando cada una de las operaciones”*

De acuerdo a la consideración del gasto en el Convenio Multilateral como pauta para distribuir una parte de los ingresos totales, y coincidiendo con el criterio fiscal en tanto que atribución por partes iguales entre las jurisdicciones de origen y destino del viaje es válido para los gastos de flete, no así para los gastos de combustibles y peajes que fueron correctamente asignados por la fiscalización a la jurisdicción en que se produjo el gasto, no queda más que confirmar el ajuste efectuado por ARBA, en tanto es la forma correcta de poder medir el volumen de la actividad ejercido por el contribuyente en las diversas jurisdicciones; lo que así también Voto.

Finalmente respecto a la queja impetrada referida a la inclusión de las cargas sociales entre los gastos computables, es posible adelantar que le asiste parcialmente razón a la parte apelante cuando afirma que las mismas deben ser consideradas como no computables a los fines de la determinación del coeficiente de gastos para el ejercicio 2010.

Para justificar la decisión, es importante traer a colación el criterio sentado por la Comisión Arbitral, quien en la Resolución General 44/2010 estableció (art. 1°) que *“las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gasto en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral”*, con vigencia *“a partir del ejercicio fiscal 2011”* a tenor de lo dispuesto, posteriormente, por el mismo Organismo mediante Resolución General 6/2010

Frente al caso en análisis que nos compete (centrado en dilucidar el coeficiente de gastos de noviembre y diciembre de 2010), entiendo que la decisión transita por definir si dicho escenario normativo resulta aplicable. En mi opinión, la respuesta negativa se impone.

En efecto, en mi visión, una Resolución General Interpretativa, dictada al amparo del inciso a) del art. 24 del CM, resulta una norma que precisa el alcance que tiene una norma interpretada, y por ende retroactiva. Tal sería el efecto lógico y natural producido por la citada R.G. n° 4/2010. Sin embargo, considero que dicho efecto fue neutralizado por la posterior Resolución n° 6/2010, en cuanto se encargó de estipular específicamente la vigencia de aquella hacia el futuro.

Dicho en otras palabras, del juego de ambas normas, se desprende que la medida adoptada por el Organismo Interjurisdiccional ha implicado un típico cambio de

criterio, en particular desde el sostenido en un caso concreto por la Resolución C.A. n° 26/08 ("Cia. Internacional de Tecnología y Servicios S.A. c/Rentas del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires"), en el cual entendió que estos conceptos tienen naturaleza tributaria, encuadrando como gastos no computables.

Por lo expuesto, concluyo que en la especie no puede convalidarse la postura de la Administración, debiendo acogerse favorablemente el criterio aplicado por el contribuyente, en cuanto consideró como gasto no computable las cargas sociales en tratamiento para el período fiscal 2010, lo que así declaro (en igual sentido in re "TERMINAL BAHIA BLANCA SA", Sentencia de fecha 9 de diciembre de 2021, registro 4422 de la Sala III).

Paralelamente, se confirma lo actuado para los períodos fiscales 2011 y 2012.

7) En lo atinente a la sanción aplicada, consistente en una multa equivalente al 45% del impuesto dejado de ingresar (artículo 5° del acto apelado), anticipo que la misma deberá ser revocada, bajo el argumento que expongo seguidamente.

De conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal, este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible radica en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la mera omisión de pago. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándole al contribuyente la demostración de un error excusable de hecho o de derecho. En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*"no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho...."*).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y además invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado. Así, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia

o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos:319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos

Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse en definitiva que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del contribuyente a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524).

Por lo tanto, entiendo procedente revocar la sanción dispuesta, lo que así Voto (en igual sentido, en autos BANCO FINANSUR S.A., Sentencia del 12 de diciembre de 2023, Registro 3435 de la Sala II).

8) Finalmente y en relación a la responsabilidad solidaria endilgada en autos, es fundamental destacar sobre este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa, que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de los dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto - toda empresa - se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario. Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados "paraísos fiscales", supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la justicia.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo

reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria agregada en autos (Estatuto social y actas de fs. 18/46). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez y Leandro Santiago Vázquez, directores y únicos administradores de la firma de autos.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por el apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de [inaplicabilidad de ley]” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/

Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere competentes el artículo para 12 declarar del mismo la inconstitucionalidad Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). Lo subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte .

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento como asimismo el descargo oportunamente presentado por los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez y Leandro Santiago Vázquez, por derecho propio, describiendo en primera persona como actuó la firma, alegando pormenorizadamente el por qué se dejó de tributar parcialmente, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que presiden y administran.

A esto se suma, respecto al Sr. Hermenegildo Vázquez Estévez, la suscripción de los balances cerrados al 31.03.2009 al 31.03.2013 (fs. 197/216, 217/235, 236/254, 255/273 y 274/292, todos con descripción de pasivos tributarios específicos. Asimismo, la suscripción de las declaraciones juradas de la empresa en el impuesto de autos (fs. 69/87).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos. En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente,

aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Finalmente al Caso Federal planteado, no siendo esta la instancia para su resolución, se hace reserva del mismo para su oportunidad.-

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 1/28 del Alcance N° 3 que corre como fs. 1303, por los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez, por derecho propio y en su carácter de presidente de la firma "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.A.", y Leandro Santiago Vázquez, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Francisco José Falabella, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6124, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el día 1º de noviembre de 2016. 2º) Ordenar a la citada Agencia practique nueva liquidación en los términos del Considerando III, Punto 6) in fine de la presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 5º del acto apelado. 4º) Confirmar en todo lo demás el Acto impugnado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS N° 6124/2016, dictada con fecha 1º de noviembre de 2016, por el Departamento de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Que adhiero, por sus fundamentos a lo resuelto por el Vocal Instructor en el Considerando III, de su voto en los apartados **1), 2)** sobre la improcedencia de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 2010, 2011 y 2012; **3), 4), 5) y 6)** en cuanto al tratamiento otorgado a las Cargas Sociales, de conformidad a la Resolución Gral. C.A. 44/2010 y Res. 6/2010, ello, en armonía con mis votos en autos "Frigorífico Matadero Chivilcoy SA, Sent. del 11/10/2018, Sala II y en "Alfacar SA" Sent. del 4/06/2019 Reg. N° 4102.

Que, en orden a lo resuelto puntualmente bajo el apartado 2), en relación a la prescripción de las acciones del Fisco para determinar el gravamen que recae sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período 2010, 2011 y 2012, procedo hacer las siguientes consideraciones. Reitero que en virtud de los fundamentos expuestos en el voto del Vocal Instructor, adhiero a su criterio resolutorio, remitiendo a los

argumentos plasmados 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).

Ahora bien, con relación a la prescripción liberatoria en materia de sanciones, por razones de brevedad, remito a las consideraciones expuestas in re “Frigorífico Villa de Mayo” (Sentencia de Sala II, de fecha 12 de abril de 2023, Registro N°3317), y concordantemente con dicho antecedente, me pronuncio por la prescripción de las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación, correspondientes al período 2010, 2011 y 2012, tornándose inoficioso el tratamiento de los restantes agravios impetrados en relación a las multas establecidas, lo que así declaro.

Por último, en relación con la controversia vinculada a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos a los apelantes, dado el tenor de los planteos formulados contra su procedencia, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la S.C.J.B.A. en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021).

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces, que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente–

y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2º, 24 y 63 del Código Fiscal; lo que así declaro.

VOTO DEL CONJUEZ LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: LLamado a votar en tercer término, a partir del relato de los hechos realizados por el Vocal instructor, adhiero a los fundamentos y propuesta resolutive realizada por el Cr.Rodolfo Crespi, dejando a salvo mi criterio vinculado al inicio del cómputo en materia de prescripción, en línea con los precedentes "Ullate" (CSJN) y "Recuperación de Créditos" (SCBA). Sin perjuicio de ello, a tenor de la mayoría ya lograda sobre la cuestión, considero inoficioso realizar mayores consideraciones sobre el particular, lo que así voto.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 1/28 del Alcance Nº 3 que corre como fs. 1303, por los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez, por derecho propio y en su carácter de presidente de la firma "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.A.", y Leandro Santiago Vázquez, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Francisco José Falabella, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 6124, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el día 1º de noviembre de 2016. 2º) Ordenar a la citada Agencia practique nueva liquidación en los términos del Considerando III, Punto 6) in fine de la presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta por el artículo 5º del acto apelado. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada en el artículo 7º del mismo pronunciamiento, respecto de los Sres. Hermenegildo Vázquez Estévez y Leandro Santiago Vázquez. 5º) Confirmar en todo lo demás el Acto impugnado. Regístrese, notifíquese y devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: : Expediente número 2306-0103000/2014, caratulado "FRIGORÍFICO Y MATADERO CHIVILCOY S.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-27249402-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2647.---