



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 2360-0103401/2014, caratulado "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0103401/2014, caratulado "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A."

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fojas 736/763, por el Sr. Felipe Guillermo Viñas, en representación de la firma "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A." y como gestor procesal de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera, con el patrocinio letrado del Dr. Claudio García Sinagra, contra la Disposición Delegada n° 9019, dictada en fecha 6 de diciembre de 2018, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que mediante el acto administrativo mencionado, obrante a fs. 697/728, se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de referencia (CUIT 30-69481022-1), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral-, para el período fiscal 2012, por el ejercicio de la actividad de "Producción de espectáculos teatrales y musicales" (Código NAIIB: 921410) y "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB: 701090).

Por su artículo 5° establece el monto de las diferencias reclamadas por el Fisco, al haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos cuatro millones ochocientos nueve mil veintiuno con ochenta centavos (\$4.809.021,80), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397 -T.O. 2011 y

modificadorias), calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo, por artículo 6° se reconocen diferencias a favor del contribuyente, con relación a la posición 08/2012, por la suma de Pesos tres millones ochocientos noventa y siete mil quinientos setenta y ocho con diez centavos (\$3.897.578,10).

A través del artículo 7° se aplica una multa equivalente al quince por ciento (15%) del monto de impuesto dejado de abonar, por haberse constatado en el período involucrado la infracción prevista y penada en el artículo 61 del Código mencionado. Finalmente, se establece que atento a lo normado en los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal, configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, intereses y multa, los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera.

Que elevados los autos a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal - fs. 1129-, se imprime impulso procesal a los actuados a fojas 1132, se tiene por ratificada la gestión procesal respecto a la totalidad de los declarados responsables solidarios y se hace saber que la instrucción de la causa es adjudicada a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel Carlos Carballal, radicándose en la Sala I.

Que acreditado que fuera el pago de las contribuciones de ley, a fojas 1142 se procede a dar traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal, por el término de quince días (15), para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 1145/1155, el correspondiente escrito de responde.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr Miguel Héctor Eduardo OROZ en carácter de Conjuez. Asimismo, se tiene por presentada la documental adjuntada al recurso y se rechaza la prueba informativa ofrecida, por innecesaria. En atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal vigente); providencia que ha quedado consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- Que la parte apelante, luego de realizar un somero detalle de los antecedentes de autos, se agravia del ajuste fiscal efectuado.

En primer término, invoca 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 tanto el inicio del cómputo de la misma, como las demás características, se encuentran legisladas en la citada manda nacional vigente al momento de los hechos. A todo evento, plantea que la

reforma producida en el plexo civil no afecta el planteo efectuado. Trae a colación jurisprudencia en pos de abonar su posición.

Con relación al criterio general de asignación de ingresos y gastos en el marco del Convenio Multilateral, expone que la empresa denunció durante la fiscalización que el mismo es el lugar donde se realiza cada show.

Seguidamente, manifiesta que consideró como gastos computables en el cálculo del Coeficiente a los rubros “Derechos y Regalías” y la “Amortización de intangibles”. Detalla que en la cuenta “Derechos y Regalías” se contabilizan las facturas que la firma le emite a la empresa “Ticketek” por comisiones de exclusividad. Informa que este proveedor, durante los períodos de ajuste, tuvo a cargo la comercialización exclusiva de las entradas por los espectáculos organizados y, a cambio de ello, percibía una comisión. Considera que en este contexto, no cabe duda que los gastos por regalías están estrechamente vinculados con el ejercicio de la actividad de la firma en la provincia de Buenos Aires, y por ende resultan computables. Adiciona que el artículo 3° del Convenio Multilateral efectúa explícitamente la clasificación de gastos y lo hace en forma enunciativa para los computables, y de manera taxativa para los no computables, donde no se menciona a la regalías. Cita en aval de su postura diversos pronunciamientos de la Comisión Plenaria.

Finalmente, aclara que el monto pagado por este concepto se abona en función de los ingresos y, en consecuencia, se torna en un claro cuantificador de la actividad desarrollada en la jurisdicción. Similar extremo -adiciona- ocurre con la amortización de intangibles.

Por otra parte, aduce que el Fisco aplica una alícuota que no resultaba vigente en el período de ajuste, alegando en consecuencia la violación del derecho de propiedad. Trae a colación precedentes de la cimera Corte nacional que tiene dicho que hay agravio en la reapertura de cuestiones definitivamente finiquitadas, sobre la base de una modificación posterior e imprevisible del criterio pertinente en la aplicación de las leyes que originan el caso. Peticiona, por tanto, sea desestimada la aplicación temporal por parte de la Administración y se declare la improcedencia de la pretensión fiscal.

Con relación a las causales de ajuste basadas tanto en la diferencias por ingresos registrados en los Mayores Contables no declarados en la gabela local como la reasignación de actividades, alega la ausencia de motivación. Detalla que la empresa todos los años tiene una diferencia que responde a ingresos diferidos. Aclara que, desde el punto de vista impositivo los ingresos se declaran en el ejercicio correspondiente, mientras que contablemente se difieren al mes/año en que se realiza el show.

Adiciona que respecto a la reasignación de actividades la autoridad local solo se limita a cambiar la denominación bajo la cual deben ser adjudicados los ingresos comprometidos sin mayores argumentos.

Por su parte, considera improcedente la aplicación de intereses resarcitorios. Alega la ausencia de configuración de los elementos objetivos y subjetivos que requiere su procedencia. A todo evento plantea el error excusable.

Asimismo argumenta acerca de la improcedencia de la aplicación de sanciones materiales por haber operado la prescripción de las potestades del Fisco. Adiciona, eventualmente, que tampoco se configura el tipo objetivo ni el subjetivo que requiere el instituto infraccional. Ante cualquier escenario, invoca la figura del error excusable, argumentando que no se está en presencia de un obrar negligente o culposos.

Finalmente se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria e ilimitada en forma objetiva realizada por el Fisco, por resultar arbitraria al atender solamente al cargo que se ha ocupado en la empresa. Plantea la inconstitucionalidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Argumenta que, en todo caso, se debe imputarse en función a una conducta efectivamente desplegada por el sujeto, principio consagrado por la doctrina y la jurisprudencia. Cita el principio de personalidad de la pena y alega que la extensión de responsabilidad viola el Código Civil y la Ley de Sociedades Comerciales.

Acompaña prueba documental. Hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a la postre, la Representación Fiscal (fs. 1145/1155) efectúa el responde de los agravios expuestos.

En primer término, previo al tratamiento de los agravios esbozados y atento los planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo de todo el libelo recursivo, recuerda la prohibición de su dictado en esta instancia por expresa disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

Seguidamente rechaza la prescripción invocada. Explica que –a su entender- la regulación del instituto en materia tributaria conforma una potestad no delegada por las Provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Considera que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Cita, entre otros, fallos de la Corte provincial y de este Cuerpo en pos de abonar su postura. Indica que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un tributo de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada

anual. Efectúa el cómputo de los plazos aplicando lo dispuesto por los artículos 157 y 159 del Código Fiscal y concluye que las acciones del Fisco no se encuentran prescriptas.

En torno a la cuestión de fondo planteada, confirma el tratamiento aplicado en autos.

En punto a las diferencias relacionadas con el coeficiente del Convenio Multilateral, respecto a los “Derechos y Regalías”, así como a la “Amortización de Intangibles”, transcribe textualmente lo expuesto por el Juez administrativo en el acto en crisis. Adiciona que en la nota de fs. 368/9 el contribuyente expuso que se contabilizaron las comisiones por exclusividad facturadas a la empresa Ticketek y que también se registraran las cesiones de derechos que le realizan los artistas. Resalta que el inspector actuante en su Informe Final de fojas 557 dejó constancia que procedió a considerar no computable estos gastos, ya que los mismos corresponden a erogaciones efectuadas en el exterior.

Resalta que los montos pagados en concepto de “Derechos y Regalías” no representan un parámetro idóneo para conmensurar de manera racional el ejercicio efectivo de la actividad cumplida en cada jurisdicción, toda vez que no está íntimamente relacionada con la magnitud de la operatoria del contribuyente sino que se encuentra vinculada a la del tercero. Por lo tanto, entiende que dichos gastos resultan no computables a los efectos de confeccionar el coeficiente del Convenio Multilateral. Cita doctrina conjuntamente con precedentes de este Cuerpo y de los organismos de aplicación del citado Convenio en pos de avalar su postura.

Respecto al agravio manifestado relacionado al rubro “Amortización de Intangibles”, manifiesta que el contribuyente no aporta prueba que acredite que se está en presencia de bienes intangibles que puedan ser amortizados conforme lo establece la ley del Impuesto a las Ganancias, en consonancia con lo establecido por el artículo 3° del Convenio Multilateral. Agrega que los comprobantes acompañados a fojas 359/363 corresponden a programas de software que no acreditan activos intangibles que posean una vida útil susceptibles de ser amortizados. Trae a colación antecedentes de este Tribunal respecto a la carga de la prueba. Solicita por tanto se confirme el ajuste efectuado.

Seguidamente, en punto al cuestionamiento de las alícuotas aplicadas, transcribe lo expuesto por al ad quo en el acto en crisis, sosteniendo que el agravio no puede prosperar.

En cuanto a la queja por falta de argumentación y fundamentación del ajuste por diferencias de ingresos así como de la reasignación de actividades, se remite en honor a la brevedad a lo resuelto por el Juez administrativo. Además señala que en

el acto -ahora apelado- se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la determinación de la pretensión fiscal, exponiéndose asimismo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables. Remarca que la motivación no implica el acierto o desacierto en la interpretación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados, sino que por el contrario, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado. Trae a colación jurisprudencia para avalar sus dichos. Adiciona que además se respetó pormenorizadamente el debido proceso, pudiendo ejercer el contribuyente su derecho de defensa en las etapas pertinentes, llegándose así al dictado de un acto formalmente perfecto, conforme la normativa en la materia.

En referencia a la aplicación de intereses, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Remarca que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente, amén que tienden a remediar el daño producido por la mera privación del capital. Ergo, comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Abona lo expuesto con abundante jurisprudencia y solicita se rechace el agravio impetrado.

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 y a la configuración o no del error excusable.

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. Cita antecedentes de este Tribunal en pos de avalar sus dichos.

Finalmente, la Representación Fiscal entiende que los agravios traídos deben ser rechazados y confirmarse en su totalidad el acto recurrido, teniéndose en presente para la etapa oportuna el planteo del caso federal. **III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL**

CARLOS CARBALLAL: Que en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

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. 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. doct. 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 diversos 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 ... y, que lo mismo ha ocurrido con la decisión final adoptada por la administración ... 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 (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).

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 el período fiscal 2012. Por tanto, la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral – para el período fiscal 2012 tuvo vencimiento para su presentación el 28 de junio de 2013 (Resolución General C.A.C.M. N° 7/2012), comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiera culminando fatalmente el 28 de junio de 2018, de no haber acaecido alguna de las causales suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.

Es así que, según constancias de fs. 543/4, con fecha 29 de septiembre de 2016, se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de “constitución en mora” en los términos del artículo 2541 del ya vigente Código Civil y Comercial Unificado (*“El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción.”*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (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”): *“...Más aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 (fs. 748 del expediente administrativo) o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año –fs. 906/908 y 922 del expediente agregado-) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)...”*.

Una detenida lectura de este reciente 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 y 3 meses de prescripción, el 29/09/2016 se suspende el término hasta el 29/03/2017, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese vencido el 28 de diciembre de 2018.

Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición ahora apelada, conteniendo la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio (11 y 18 de diciembre de 2018-fs. 729/333), así como la interposición del recurso bajo tratamiento.

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, genera el supuesto de dispensa previsto por el artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado (*"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 2012, no puede prosperar, lo que así también voto.

Distinta es la solución respecto a la prescripción en relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas la multa, a la luz de los citados artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1º de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales. Debo declarar la prescripción de las referidas acciones y poderes del Fisco correspondientes a la infracción constatada en el período 2012, toda vez que iniciándose el plazo de prescripción de las mismas el 1º de enero de 2013, el mismo ha transcurrido al 1º de enero de 2018, sin que haya operado en tiempo útil, causal alguna de suspensión o interrupción.

Corresponde en consecuencia declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa en los actuados haciendo lugar al agravio impetrado; lo que así también Voto.

3) En cuanto a la pretensión de fondo de autos, con relación al coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, deviene oportuno recordar que aplica en autos lo dispuesto por los artículos 2° -inciso a)- y 3° del Acuerdo de tratas, que establecen -respectivamente- que el coeficiente de gastos se calculará “...en proporción a los gastos efectivamente soportados en cada jurisdicción...” y que: “Los gastos a que se refiere el artículo 2, son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad. Así, se computarán como gastos los sueldos, jornales y toda otra remuneración, combustibles y fuerza motriz, reparaciones y conservación, alquileres, primas de seguros y en general todo gasto de compra, administración, producción, comercialización, etc. También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias. No se computarán como gastos: a) El costo de la materia prima adquirida a terceros destinados a la elaboración en las actividades industriales, como tampoco el costo de las mercaderías en las actividades comerciales. Se entenderá como materia prima, no solamente la materia prima principal, sino todo bien de cualquier naturaleza que fuere que se incorpore físicamente o se agregue el producto terminado; b) El costo de las obras o servicios que se contraten para su comercialización; c) Los gastos de propaganda y publicidad; d) Los tributos nacionales, provinciales y municipales (impuestos, tasas, contribuciones, recargos cambiarios, derechos, etc.); e) Los intereses; f) Los honorarios y sueldos a directores, síndicos y socios de sociedades, en los importes que excedan del uno por ciento (1 %) de la utilidad del balance comercial.”

Sobre este basamento, a tenor de los agravios traídos al respecto y sin desconocer las disímiles opiniones de la doctrina tributaria vertidas sobre la interpretación del texto del artículo transcrito respecto de los “gastos no computables”, en tanto algunos se expresan a favor de la taxatividad de la enumeración legal, a contrario de los que sostienen que es meramente enunciativo; se impone aclarar en esta instancia que, a mi criterio, lo que debe primar al tiempo de interpretar el texto citado es el cumplimiento razonable del fin buscado por la normativa.

En tal cometido, entiendo -por regla- que los gastos computables deben ser aquéllos que se originen en el desarrollo de la actividad, siempre que sean demostrativos, de alguna manera, de la magnitud de la operatoria cumplida por el contribuyente en cada una de las jurisdicciones en que las desarrolle (cf. Comisión Plenaria, Resolución N° 6/2007, en “GILLETE ARGENTINA SA c/Provincia de Buenos; y en similar sentido, doctrina especializada: “Convenio Multilateral”, Bulit Goñi. Ed. Depalma, 1992; “El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica”, Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli, Ed. La Ley, 2013, entre otros).

Respecto al rubro “Derechos y Regalías”, la controversia estriba en determinar si los mismos constituyen “gastos computables” en los términos del segundo párrafo del

art. 3º del Convenio Multilateral a fin de confeccionar el coeficiente de gastos por jurisdicción, como pretende la contribuyente al sostener que los mismos se asignan de acuerdo al lugar de realización de cada show, esto es, se calculan en función a las ventas de los productos respectivos que son comercializados en las distintas jurisdicciones.

Por el contrario, la postura fiscal los considera “gastos no computables”.

A fin de dirimir lo expuesto, debo remarcar en lo que aquí respecta, que no se encuentra controvertido en autos que, con relación de la actividad del contribuyente “Producción de eventos musicales y teatrales”, la operatoria consiste en la producción de eventos realizados en estadios y teatros, consistiendo los ingresos -entre otros- en la venta de entradas para el acceso a los espectáculos, siendo la modalidad de cobro a través de las empresas que se encargan de la venta de entradas con sistemas electrónicos, resultando -vide fojas 19- Ticketek la firma con quien opera.

El contribuyente, conforme las constancias de fojas 20, manifiesta que realiza la distribución de ingresos conforme al artículo 2º del Convenio Multilateral, según el lugar de realización de cada show. Dicho criterio ha sido convalidado por la Autoridad de Aplicación.

Y me impera puntualizar que la fiscalización actuante procedió al relevamiento, revisión y análisis de las operaciones efectuadas -por esta actividad- conforme al CD ROM aportado por el contribuyente a fojas 272 con el reporte de ventas abierto por show y por jurisdicción, consultando asimismo -vide fojas 556- en páginas web la realización de los mismos -los más importantes- considerando razonable la asignación efectuada.

Señalado ello y dimanante de las únicas constancias de autos relacionadas a la temática a dirimir, a solicitud de la inspección actuante -ver fojas 254 y 350-, el contribuyente manifiesta que en la cuenta “Derechos y Regalías” se contabilizan las comisiones de exclusividad facturadas a la firma Ticketek por otorgarle el beneficio de ser la única ticketera para la venta de entradas de todos sus eventos (vide fojas 271 y 369). Asimismo, requeridos que fueran -fojas 349- por los agentes actuantes los comprobantes respaldatorios -muestra- de la cuenta de tratas, el contribuyente anexa a fojas 370/4 diversos documentos que refieren a facturación de terceros hacia el contribuyente por derechos y regalías referidos a distintos eventos desarrollados en el extranjero y uno en el país, resultando la empresa ARTEAR -Arte Radiotelevisivo Argentino S.A. la emisora de la documentación citada (fojas 373).

No obstante ello y la circunstancia que no hay constancia en autos de contrato

alguno con la empresa Ticketek, dado que el Fisco convalida el desarrollo de la operatoria y su cuantificación a tenor de los montos expresados en el formulario de ajuste R-055 de fojas 522 y siguientes, la cuestión se torna así de puro derecho.

Queda en claro para mí, que en este estadio de las actuaciones, el monto desembolsado en concepto de regalías por el contribuyente se abona en función de los ingresos por los shows realizados y, en consecuencia, se torna en un claro cuantificador de la operatoria desarrollada. Se encuentra acreditado en autos que el concepto en cuestión se corresponde a gastos que se originan en el desarrollo de la actividad del contribuyente, y que su monto se calcula en función a la cantidad de productos vendidos en las distintas jurisdicciones, por tanto dicha erogación debe ser considerada como gasto computable a los efectos de calcular el coeficiente de tratras, toda vez que proporciona parámetros válidos para determinar la magnitud y cuantía de la actividad de la firma en cada jurisdicción.

A tenor de los precedentes citados por el juez administrativo en el acto en crisis, resalto que en autos, las regalías no responden a contraprestaciones de transferencia de “know how” (v. Resolución (CA) N° 15/2012) ni de transferencia de tecnología (v. Resolución (CA) N° 26/2014) ni se tratan, obviamente, de las regalías hidrocarburíferas, en las cuales la temática es diferente a la aquí tratada y sobre la cual los Organismos de Aplicación del Convenio se han pronunciado en otro sentido.

Por el contrario, queda claro para mí que el monto que abona el contribuyente de autos en concepto de regalías se abona en función a los ingresos, es decir, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas y la actividad desarrollada en cada jurisdicción. Ello así, a mayor actividad mayor será la erogación por tales conceptos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.

Este criterio, debo resaltar, ha sido el receptado -si bien con posterioridad al hecho imponible en análisis- por los Organismos de aplicación del Convenio Multilateral (vg. Resolución C.P. N° 01 del 8 de marzo de 2018, en autos “ADT Security Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires”; Resolución C.P. N° 26, en autos “Cepas Argentinas S.A. c/ provincia de Buenos Aires”, del 8 de noviembre de 2018 y Resolución C.P. N° 6, en autos “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, del 13 de marzo de 2019, entre otros).

Por lo tanto, el Organismo de recaudación deberá recalcular el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, considerando a las “Regalías” como gasto computable para este caso en particular (conforme he decidido en “BEIERSDORF S.A. de fecha 3/6/2021, registro 2307 de esta Sala I); lo que así también Voto.

En punto a las diferencias relacionadas con el coeficiente del Convenio Multilateral, respecto al rubro “Amortización de Intangibles”, y a fin de dirimir la controversia, recuerdo que en virtud de lo normado por el artículo 3º, segundo párrafo, del Convenio Multilateral, dentro de los gastos computables *“...También se incluirán las amortizaciones ordinarias admitidas por la ley del impuesto a las ganancias”*.

Así las cosas, observo que el contribuyente en respuesta al requerimiento de fojas 349/50, indica que en la cuenta “Amortizaciones intangibles” -vide a fojas 354/5- se registran las amortizaciones de las licencias de software utilizados por la empresa y adjunta a modo de sustento, diversos comprobantes a fojas 359/363 -si bien correspondientes al año 2009- de la suscripción de Red Hat Enterprise Linux, paquete Office y provisión de licencias de Quest Software.

En el punto, resalto, el Fisco no controvierte los rubros que componen esta cuenta contable ni la cuantía para el año 2012- sino que impugna la cualidad para su amortización y el posible encuadramiento en la ley de la gabela nacional en orden de la aplicación del artículo 3º en tratamiento.

Al respecto, tengo en claro que, en estos tiempos modernos donde se verifica desde comienzo del milenio -y últimos años del anterior- que el desarrollo informático claramente deviene exponencial para el desarrollo de las actividades, el software o su licencia de uso, aunque intangibles, pierden decididamente valor con el tiempo, debido a la obsolescencia, la aparición de nuevas versiones o la sustitución por softwares más eficientes. Por lo tanto no caben dudas para mí que es un activo sujeto a amortización y encuadrado en las previsiones del artículo 85, inciso e) de la Ley del Impuesto a las Ganancias que prevé que son deducibles: *“Las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones y activos similares”*.

Y, a diferencia de las amortizaciones de los bienes físicos, las asociadas a bienes intangibles son identificables con los productos que la firma comercializa, y por lo tanto resulta razonable, asignar este concepto en función de las ventas de dichos productos (conf. “El Convenio Multilateral. Análisis Teórico y Aplicación Práctica”, Mario E. Althabe y Alejandra P. Sanelli, Ed. La Ley, 2013, pág. 142 y ss.).

Por su parte, y en forma similar al acápite anterior, considero inaplicable en autos la Resolución del caso concreto emitida por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral (C.A. N° 24/2015) in re “Sidus S.A. c/Provincia de Buenos Aires”, que fuera fundamento del ad quo en el acto en crisis, no sólo por la fecha de su emisión -recuerdo que el ajuste del Fisco corresponde al período 2012-, sino porque se trata de la “amortización de activos intangibles”, los cuales fueran considerados por el Fisco como “no computables” a los fines del cálculo del coeficiente respectivo por el

organismo recaudador compuesta por los rubros: Marcas, Certificados y Valor Llave. El basamento del Organismo de aplicación del Convenio Multilateral precisamente fundamenta su no computabilidad en la circunstancia que las disposiciones del Impuesto a las Ganancias -92, inciso h)- especifican expresamente que no serán deducibles, sin distinción de categorías, la amortización de llave, marcas y activos similares. Todos estos rubros disímiles al de trataas.

Por tanto, dada la naturaleza del rubro que compone -en el presente- la cuenta “Amortizaciones intangibles”, la cual, resalto, no se encuentra controvertida en autos ni su cuantía- y al entender que la propia ley de la gabela nacional determina que las amortizaciones correspondientes a los mismos son deducibles -85, inciso e) de la Ley del Impuesto a las Ganancias-, no cabe duda para mí del tratamiento que debe dispensarse a las amortizaciones de tales activos a los efectos del coeficiente de gastos, es decir, deben ser considerados computables porque se cumple con la manda del artículo 3º, segundo párrafo, del Convenio Multilateral.

Por lo tanto, el Organismo de recaudación deberá recalcular el coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, considerando a la “Amortización de Intangibles” como gasto computable para este caso en particular; lo que así también Voto.

Sentado lo anterior, y en punto al cuestionamiento de la alícuota aplicada, observo que el apelante en su libelo recursivo esboza un agravio genérico sin indicar cuál es el porcentaje alicuotario que cuestiona ni sobre cuál de todas las actividades fiscalizadas impacta.

No obstante ello, de las constancias de las actuaciones, observo que la causal de ajuste en la actividad principal del contribuyente -la única que mereció aplicación de alícuota que ha sufrido modificaciones durante el transcurso del período fiscal-, ya no proviene del porcentaje alicuotario sino de la forma en que el contribuyente ha expuesto la base imponible en la rectificación de las declaraciones juradas que ha efectuado.

Así pues, debo enfatizar que las presentes actuaciones se originaron precisamente en una fiscalización acotada por parte de la Autoridad de Aplicación a efectos de controlar y verificar exclusivamente la alícuota aplicada por el contribuyente respecto a la mencionada operatoria, derivando posteriormente -vide fojas 247- en una fiscalización integral atento haber detectado el agente actuante una errónea determinación de la base imponible por parte de la empresa, entre otros hallazgos impositivos.

En aquellas actuaciones originantes y ante la solicitud de requerimiento del Fisco de fecha 5/8/2013 -vide fojas 18/19- para que la firma indique con carácter de

declaración jurada el motivo por el cual no aplica la modificación de la alícuota dispuesta por la Ley 14357 para la actividad principal, el contribuyente expresa a fojas 81 que ha procedido a rectificar con fecha 26/07/2013 las declaraciones juradas de los períodos cuestionados, obrando las mismas a fojas 86/142.

Ante ello, de manera alguna en este estadio deviene procedente crítica alguna acerca de la legalidad o constitucionalidad de la normativa alicuotaria, toda vez que el allanamiento a la pretensión fiscal expresado por la parte opera como valladar para ello. Así pues, conforme lo establecido por el Código Fiscal *“La declaración jurada o la liquidación que efectúe la Autoridad de Aplicación en base a los datos aportados por el contribuyente o responsable, estarán sujetos a verificación administrativa y hace responsable al declarante del pago de la suma que resulte cuyo monto no podrá reducir por correcciones posteriores cualquiera sea la forma de su instrumentación, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración o liquidación misma”*. (artículo 43).

La rectificación efectuada en autos importa en consecuencia, el reconocimiento expreso e irrevocable de su procedencia.

Así pues, el propio contribuyente - fojas 81- manifiesta que en relación a la Declaración Jurada del período fiscal 06/2012, que con fecha 26/07/2013 procedió a rectificar la misma, adecuándola a la alícuota correcta del 5%, y en consecuencia, procedió a ingresar la diferencia de impuesto con más los intereses resarcitorios, y que respecto al período 08/2012, debido a demoras administrativas en el cierre de los Estados Contables correspondientes al ejercicio comercial 2011 y consecuente determinación de los Coeficientes Unificados aplicables al período fiscal 2012, procedió a realizar el ajuste anual de los mismos en la Declaración Jurada correspondiente al período fiscal 08/2012, en lugar de hacerlo en el anticipo 04/2012. En base a ello, aclara que en la Declaración Jurada 08/2012 incluyó el mencionado ajuste por los períodos 01/2012 a 07/2012, exponiendo así en la propia declaración jurada en forma segregada los montos, debido al incremento alicuotario dispuesto por la Ley Tarifaria 14.537 con vigencia a partir de 06/2012.

Lo expuesto, refuerza que el contribuyente en esta instancia so pretexto de cuestionar el incremento alicuotario -del 4,5% al 5%- aplicable que ya ha reconocido en sus declaraciones juradas, pretende revertir su hipotético yerro en la determinación de la base imponible dándole tratamiento diferencial de alícuotas, al esbozar que la cuantía sujeta a tributación declarada en el período 08/2012 proviene de ingresos correspondientes a los períodos fiscales comprendidos entre 01/2012 a 05/2012, los cuales se encuentran alcanzados a la alícuota del 4,5% conforme lo establecido por la Ley Impositiva 14.333.

Lo expuesto no requiere mayor abundamiento y, más allá de coincidir con el análisis normativo expuesto por el ad quo en el acto en crisis, respecto al aspecto temporal de la aplicación de la alícuota de tratras, entiendo que se impone rechazar los planteos vinculados al porcentaje a aplicar a la base imponible que han sido traídos a este Cuerpo, por carecer de sustento, lo que así Voto.

Tampoco conmueve la pretensión fiscal, la argumentación genérica que se realiza en la pieza recursiva, con relación a las causales de ajuste basadas tanto en las diferencias por ingresos registrados en los Mayores Contables no declarados en la gabela local como en la reasignación de actividades, toda vez que, más allá de la alegación de ausencia de motivación -que supra fuera rechazada-, ninguna prueba ha sido ofrecida ante esta instancia por la parte a fin de sustentar sus argumentos.

En este contexto, deviniendo la cuestión de hecho y prueba, correspondía a la parte acreditar sus dichos con un medio eficaz, circunstancia que no se verifica en autos.

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. Machacón mediante, remarco que debió la fiscalizada arrimar probanzas terminantes para neutralizar fehacientemente la pretensión fiscal, en la cual -a mi juicio- los hechos afirmados no pueden calificarse como inverosímiles o carentes de razonabilidad. Por

lo tanto, dimanante de las constancias en autos, los hechos y probanzas acreditadas, me lleva a concluir la desestimación de la defensa intentada por el apelante y la confirmación de la Disposición del Fisco; lo que así también Voto.

4) En relación a los agravios vertidos en torno a la improcedencia de los intereses resarcitorios, el artículo 96 del Código Fiscal (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos.”*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyén S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.—

Cabe recordar además que *“...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las*

particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. en 1998)...” (C.S.J.N. en autos “Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). Asimismo, “...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca....” (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes (Fallos 304:203), se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas.

Ello obviamente, sin perjuicio de la incidencia que sobre el reclamo fiscal tenga la presente decisión, así como la futura compensación de saldos deudores y acreedores.

Por lo expuesto, la pretensión de la apelante no puede prosperar; lo que así también Voto.

5) Sentado lo anterior, debo remarcar que respecto al cómputo de los saldos a favor de la contribuyente, la Autoridad de Aplicación deberá proceder a su compensación con el tributo determinado en autos (conforme lo dispuesto en el artículo 102 del Código Fiscal), al momento de practicar la liquidación final. Cabe advertir asimismo que los saldos referenciados seguramente sufrirán modificaciones en su cuantía, de acuerdo a lo decidido en los puntos anteriores.

6) Finalmente y en relación a la responsabilidad solidaria, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de la Sala II, es importante 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA 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 relevada por el fiscalizador actuante -vide Estatuto social y actas de asamblea y directorio de fs. 21/51 y 484/509- donde consta que los endilgados responsables solidarios ostentan el carácter que revisten.

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 en los actuados.

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”*).

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 N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a receptar esta nueva doctrina, a pesar de mi disidencia, considerándola aplicable al caso de los Sres. Sebastián Carlomagno y Marcelo

Gustavo Pera, sobre quienes no se evidencia actuación efectiva alguna en materia de administración tributaria social.

Muy distinta es la situación de los Sres. Flavio Nelson Fernández y Víctor Claudio Melink, quienes verifican claramente el aspecto subjetivo requerido por la Suprema Corte: el primero de ellos, al suscribir los Estados Contables de la empresa con descripción de los activos impositivos al 31.12.2011 (fs. 37/97) y el Sr. Melink, suscribiendo y presentando las declaraciones juradas de la firma en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 84/146).

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 los más de 10 años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de marras.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 736/763, por el Sr. Felipe Guillermo Viñas, en representación de la firma "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A." y de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera, con el patrocinio letrado del Dr. Claudio García Sinagra, contra la Disposición Delegada n° 9019, dictada en fecha 6 de diciembre de 2018, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, dentro del plazo de treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto 3) del presente pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa impuesta en autos. **4º)** Dejar sin efecto la solidaridad extendida por el acto apelado sobre los Sres. Sebastián Carlomagno y Marcelo Gustavo Pera. **5º)** Confirmar el acto impugnado en las restantes cuestiones objeto de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada N° 9019, dictada con fecha 6 de diciembre de 2018, por la que se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A." correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral- para el período fiscal 2012 , se ajusta a derecho.

Al respecto, y en primer lugar, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor en los

apartados 1) Improcedencia de la declaración de nulidad del acto apelado; 2) Rechazo de la prescripción de la acción para determinar el gravamen y declaración de la prescripción de la acción para establecer y exigir el pago de la multa. En cuanto al cómputo del plazo prescriptivo para la determinación del impuesto, remito 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). Y, respecto de la aplicación de la multa por omisión, en los términos del artículo 61, primer párrafo del Código Fiscal -T.O.2011-, ccds. y modif., 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 en armonía con dicho antecedente, me pronuncio por la prescripción de las facultades del Fisco para establecer y exigir su pago; 4) Intereses y 5) Saldos a favor de la contribuyente.

Ahora bien, respecto al punto 3) Cuestión de fondo, entiendo necesario realizar las siguientes consideraciones.

La misma se centra en el tratamiento a otorgar a los gastos registrados en la cuenta “Derechos y Regalías”, en oportunidad de confeccionar el coeficiente de gastos, conforme las normas del Convenio Multilateral, para el período 2012.

El contribuyente los consideró como gastos computables mientras que el Fisco las califica como no computables al asimilarlos al pago de “regalías”, erogaciones que en su criterio no son representativas del ejercicio de la actividad de la firma en una jurisdicción en particular, por lo que no pueden formar parte de la determinación del coeficiente único -art. 2do del C.M-. Cabe recordar que éste último es el resultado de la asignación o distribución de los ingresos y de los gastos (50% c/u), entre las provincias involucradas en el desarrollo de la actividad .

Al respecto y, en primer lugar, debo dejar sentada mi posición, coincidente conceptualmente con el planteado por el Fisco. El Vocal instructor sostiene que *“..entiendo -por regla- que los gastos computables deben ser aquéllos que se originen en el desarrollo de la actividad, **siempre que sean demostrativos, de alguna manera, de la magnitud de la operatoria cumplida por el contribuyente en cada una de las jurisdicciones en que las desarrolle.**”*

Coincido con la expresión, pero de su interpretación, precisamente, es que entiendo que el pago de “regalías o derechos” para la producción de determinados bienes, o por adquisición y comercialización de servicios de terceros, así como el costo de las materias primas o de los materiales adquiridos a terceros, no encuadran en dicho

concepto y, por lo tanto no son gastos computables. Representan el esfuerzo del tercero y no un gasto “propio” ejercido durante del desarrollo de su actividad, y, por ello no puede identificarse con una jurisdicción específica que lo “soporta”, tal como lo requiere o conceptualiza la normativa del Convenio.

Un pago en concepto de “regalías” por la adquisición de un derecho para producir y vender es un gasto que no es realizado o “soportado” en el punto de venta. Y si su monto se definiera en función de las unidades vendidas es solo una fórmula de cálculo, pero de ninguna manera significa un gasto realizado en dicha jurisdicción (de igual manera que si el monto a pagar por regalías se calculara en función de las unidades producidas no es, en mi criterio, un gasto que se hace -“soporta” - en la sede de ubicación de la fábrica). De lo contrario el gasto que implica el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos merecería igual tratamiento y debiera ser considerado un “gasto computable” en cada jurisdicción en la que se asignan los ingresos por ventas habida cuenta que su monto depende del volumen de las mismas. El Convenio excluye expresamente el cómputo del pago de tributos porque se trata de una cuestión conceptual ante la imposibilidad o dificultad lógica de una adecuada asignación jurisdiccional porque ello no depende o deriva de la modalidad o forma de cálculo del monto a pagar.

Resulta lógico efectuar la atribución de una erogación a alguna de las jurisdicciones en la que se obtienen los ingresos cuando conceptualmente encuadra en los denominados “gastos de comercialización” o resulta de naturaleza similar, habida cuenta que se realiza en aquellas justamente con el objetivo de concretar la operación de venta.

En síntesis, en mi opinión, el tipo de gasto bajo análisis se equipara conceptualmente a los que el propio convenio ejemplifica en su texto como no computables -costo de las materias primas adquiridas para producción, el costo de los materiales que se empleen en ella, el costo de las mercaderías que se destinan a su reventa, el costo de las obras o servicios de terceros que se adquieren para ser comercializados, los tributos, la publicidad, los intereses, etc.-. Así lo sostuve y expliqué en numerosos antecedentes, tales como “in re”, “BEIERSDORF S.A.”, de fecha 3/6/2021, registro 2307 de esta Sala I donde dejé sentada mi discrepancia con el análisis conceptual desarrollado por la Instrucción sobre la naturaleza de los gastos incurridos en el pago de regalías (manteniendo el criterio sostenido en “Massalín Particulares SA”, Sala II del 23/04/2019, Reg. 2210. “Praxair Argentina SA”, Sala I del 3/09/2019 Reg. 2210).

En cuanto a la posición adoptada por los Organismos del Convenio Multilateral debo advertir que recién a partir del año 2018 podríamos concluir, de manera genérica, que la Comisión Plenaria cambió de criterio haciendo hincapié en un caso bastante

particular como el de la empresa “ADT”, para luego extenderlo a las demás sin distinción alguna, comenzando a revertir su postura de considerar las regalías como gastos no computables a gastos computables, con el argumento sustancial es que existe una relación de que a “mayor venta mayor gasto”, porque éste se calcula sobre aquella, (no obstante ser la regalía el pago a un tercero de un derecho de uso) para finalmente dictar la Resolución General Interpretativa N° 8/2020, de aplicación a partir de dicho ejercicio fiscal, cuyos conceptos no comparto en virtud de lo expuesto precedentemente, pero que entiendo resulta muy oportuna en función de las contradicciones expuestas por parte de los propios Organismos del Convenio Multilateral e imprescindible para asegurar los derechos de los contribuyentes, atento a los intereses fiscales a los que se encuentran sometidos.

Para concluir, a los fines de facilitar la ubicación temporal de la problemática planteada y los fundamentos utilizados, efectúo una breve enumeración de las resoluciones dictadas por la CA y CP.

En los siguientes casos concretos, los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral se expidieron en el sentido de que los gastos por regalías no son computables: “Nobleza Piccardo SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 15/2012 y C.P. N° 13/2013; “Cosméticos Avón SACI c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 26/2014; “Ford Motors SCA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 1/2015; “Nike Argentina SRL c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 41/2015 y C.P. N° 13/2016; “SIDUS SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 24/2015; “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 26/2016 y C.P. N° 5/2017; “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 44/2017; y “ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución C.A. N° 21/2017.

Para ello, la Comisión Plenaria sostuvo, por caso, en su Resolución N° 5/2017 (Cepas Argentinas) *“Que.... esta Comisión tiene dicho que los gastos por regalías realizados por el franquiciado son la compensación pecuniaria por la actividad desarrollada por quien concede el ‘know how’, pero no tienen relación con el ejercicio de la actividad económica llevada a cabo, en el caso, por Cepas Argentinas, de manera que no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; consecuentemente, se está en presencia de un ‘gasto no computable’ a los fines de la conformación del coeficiente respectivo (‘Nobleza Piccardo S. A. c/ provincia de Buenos Aires’ –Resolución (C. P.) N° 13/2013– y ‘Nike Argentina SRL c/ provincia de Buenos Aires’ –Resolución (C. P.) N° 13/2016–, entre otros precedentes).*”

Y, con posterioridad, en las siguientes resoluciones, la Comisión Plenaria los consideró computables asignándolos conforme las ventas realizadas: “ADT Security

Services SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 1/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 21/2017); “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 24/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 4/2018); “Cepas Argentinas SA c/Provincia de Buenos Aires”, Resolución N° 26/2018 (no ratifica la Resolución C.A. N° 44/2017); “ADT Security Services SA c/Provincia de Buenos Aires” Resolución N° 16/2019 (no ratifica la Resolución C.A. N° 45/2018); “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires” Resolución N° 23/2019 (ratifica la Resolución C.A. N° 6/2019).

Asimismo, la reversión del criterio por parte de la Comisión Plenaria (Resolución N° 26/2018) en el caso de “Cepas”, no solo significó la no ratificación del criterio sentado por la Comisión Arbitral en la resolución apelada (Resolución N° 44/2017), sino también lo fue respecto de una resolución de la propia Comisión Plenaria (Resolución N° 5/2017) dictada para el mismo contribuyente, para un periodo fiscal anterior.

En cuanto a los argumentos utilizados para ello destaco que en su Resolución N° 1/2018, “ADT Securiy Services S.A. c/ provincia de Buenos Aires” la Comisión Plenaria afirma que: “a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación”, para luego sostener que “...observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.”).

Y, luego en la Resolución N° 24/2018, “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, afirma: “... el monto pagado en concepto de regalías por uso de marca se abona en función a los ingresos y, consecuentemente, se torna un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente. Que, en efecto, en el caso concreto, existe una relación directa entre el monto de las regalías pagadas por Whirlpool Argentina S.A. y su actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo cual, a mayor actividad (ventas) mayor será la erogación por tales conceptos. Que, por lo expuesto, en este punto corresponde revocar la resolución apelada.”. Finalmente, la Comisión Arbitral se hace eco de tales fundamentos respecto del mismo contribuyente (Resolución N° 6/2019) .

Sentado ello, considero imprescindible individualizar cuales son los conceptos que la apelante registra como “Derechos y regalías”. Tal como se ha señalado, su actividad consiste en la realización de eventos artísticos para lo cual adquiere los derechos y luego realiza las ventas de entradas, exclusivamente, a través de la empresa Ticketek. **El pago de los derechos de los espectáculos adquiridos y el pago de las comisiones** efectuados a la comercializadora de las entradas **son registrados en la mencionada cuenta.**

En consecuencia, conforme lo explicado, el monto de los primeros -“derechos”- son gastos no computables, tal como lo sostiene la ARBA, mientras que el monto de los segundos -“comisiones”- son gastos computables tal como lo trata la apelante ya que, en mi criterio, se trata de gastos incurridos en la actividad llevada a cabo para la concreción de los espectáculos cuyos derechos ha adquirido, concepto que no se ve alterado por la decisión de comercializarlos por un medio exclusivo, en el caso con Ticketek, o varios, siendo que, en todos los casos el concepto del pago es realizado por T4F Entretenimientos como retribución de la tarea encomendada a la misma. Cualquiera sea su denominación o registro contable, su carácter es “comisional”.

En cuanto a las restantes cuestiones de fondo sujetas a debate, adhiero a lo resuelto por la instrucción, lo que así también declaro.

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada en el acto apelado, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados por los apelantes, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 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).

Respecto a ello, habiendo el Vocal Instructor, dejado sin efecto la extensión de la responsabilidad solidaria, solo respecto de los Sres. Sebastián Carlomagno y Marcelo Gustavo Pera, se impone que remita a mi pronunciamiento en autos “Distribución Masiva S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”. Advertí 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 referidos Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, 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, es que concluyo en dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal. En tal sentido dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 736/763, por el Sr. Felipe Guillermo Viñas, en representación de la firma **“T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A.”** y de los Sres. Flavio Nelson Fernádes, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera, con el patrocinio letrado del Dr. Claudio García Sinagra, contra la Disposición Delegada n° 9019, dictada en fecha 6 de diciembre de 2018, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, dentro del plazo de treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto 3) del presente pronunciamiento, considerando como Gastos Computables, a los efectos del armado del Coeficiente de Gastos de Convenio Multilateral, los montos correspondientes a la Amortización de Activos Intangibles y a las Comisiones pagadas a Ticketek . **3º)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa impuesta en autos. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en virtud de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal - T.O.2011-, en cabeza de los Sres. Flavio Nelson Fernádes, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera; **5º)** Confirmar el acto impugnado en las restantes cuestiones objeto de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto

no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la prescripción y la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 736/763, por el Sr. Felipe Guillermo Viñas, en representación de la firma "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A." y de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera, con el patrocinio letrado del Dr. Claudio García Sinagra, contra la Disposición Delegada n° 9019, dictada en fecha 6 de diciembre de 2018, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, dentro del plazo de treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto 3º) del presente pronunciamiento, considerando como Gastos Computables, a los efectos del armado del Coeficiente de Gastos de Convenio Multilateral, los montos correspondientes a la Amortización de Activos Intangibles y a las Comisiones pagadas a Ticketek. 3º) Dejar sin efecto por prescripción, la multa impuesta en autos. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en virtud de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal - T.O.2011-, en cabeza de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera; 5º) Confirmar el acto impugnado en las restantes cuestiones objeto de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 736/763, por el Sr. Felipe Guillermo Viñas, en representación de la firma "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A." y de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera, con el patrocinio letrado del Dr. Claudio García Sinagra, contra la Disposición Delegada n° 9019, dictada en fecha 6 de diciembre de 2018, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a esa Agencia que realice una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, dentro del plazo de treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto 3) del presente pronunciamiento, considerando como Gastos Computables, a los efectos del armado del Coeficiente de Gastos de Convenio Multilateral, los montos correspondientes a la Amortización de Activos Intangibles y a las Comisiones

pagadas a Ticketek . **3º)** Dejar sin efecto por prescripción, la multa impuesta en autos. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en virtud de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O.2011-, en cabeza de los Sres. Flavio Nelson Fernández, Sebastián Carlomagno, Víctor Claudio Melink y Marcelo Gustavo Pera; **5º)** Confirmar el acto impugnado en las restantes cuestiones objeto de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.



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 2360-0103401/2014, caratulado "T4F ENTRETENIMIENTOS ARGENTINA S.A."

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-29755474-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2657.---