



**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:** Corresponde expediente 2360-0053502/2013 -- “LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.”.

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-0053502/2013, caratulado “LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que se elevaron las actuaciones a este Tribunal con los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/16 del alcance N° 2 (que corre como fs. 1381) y 1/16 del alcance N°3 (que corre como fs. 1414), respectivamente, por el Dr. Jerónimo Teti Laboranti, en representación de la firma “LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.”. y el Sr. Leandro Luis Ducret, por derecho propio y con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 945, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de marzo de 2015.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 1342/1367, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-53860134-5) como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2010, por el ejercicio de las actividades verificadas de “Cultivo de oleaginosas, excepto el de semillas para la siembra” (NAIIB 011130), “Comercialización de productos agrícolas efectuados por cuenta propia por los acopiadores de esos productos (NAIIB 512113), “Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura” (NAIIB 512111), “Venta al por menor de combustibles líquidos Ley 11.244”(NAIIB 505002), “Transporte automotor de carga n.c.p “ (NAIIB 602190), “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería” (NAIIB 635000), “Servicios de almacenamiento y depósito” (NAIIB 632000), “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.”

(NAIIB 659990), “Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios y arrendados n.c.p.” (NAIIB 701090), “Investigación y desarrollo experimental en el campo de las ciencias agropecuarias” (NAIIB 731300).

Por el artículo 5° se establecieron diferencias adeudadas al Fisco, por haber tributado en defecto el impuesto, que ascendieron a la suma de Pesos trescientos ochenta y dos mil doscientos cincuenta y uno (\$ 382.251,00), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N ° 10397, T.O. 2011 concordantes anteriores y modificatorias).

A través del artículo 6° se establecieron saldos a favor del contribuyente para las posiciones 02, 08 a 10/2010, los cuales totalizan la suma de Pesos dieciséis mil seiscientos veinte con cincuenta centavos (\$ 16.620,50).

Por el artículo 7° aplicó una multa equivalente al quince por ciento (15%) del impuesto omitido, conforme a lo establecido en el artículo 61 primer párrafo del mencionado Código.

Por último, el artículo 10 declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Ducret César Luis, Ducret René Horacio y Ducret Leandro Luis, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del citado ordenamiento normativo.

A fs. 1415 de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 1418 para su instrucción a la Vocalía de la 3ra. Nominación, radicándose en la Sala I. posteriormente, tal como se hace saber a fs. 1434, se reasigna la instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, radicándose en la Sala II. A fs. 1422, se ordena el traslado de los recursos a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1424/1429 (artículo 122 del Código Fiscal).

Por último, a fs. 1435 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr. Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con la Dra Irma Gladys Ñancufil en carácter de con jueza (conforme Acuerdo Ordinario N ° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Por último, se rechaza la informativa y pericial ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- Atento a la identidad de los agravios planteados en sendos recursos, se los reflejará conjuntamente.

Comienzan los apelantes planteando que la actividad “transporte automotor de

cargas n.c.p" no corresponde ser encuadrada en el Régimen Especial del artículo 9º del Convenio Multilateral, toda vez que las actividades de transporte y de logística de transporte son realizadas complementando otras actividades, fundamentalmente la comercialización de granos en consignación.

Sostienen, asimismo, que no es un régimen para la actividad sino para las empresas de transporte y por ende debe aplicarse el Régimen General.

Añaden en cuanto a la actividad "venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas", que resulta aplicable el artículo 2º, Régimen General del Convenio Multilateral y no el Régimen Especial previsto en el artículo 11, ya que éste último no comprende cualquier actividad de intermediación retribuida a comisión sino a aquella que es realizada por personas que las ejercen en forma habitual pero no cuando la intermediación comercial viene acompañada de prestaciones de servicios a las mercaderías objeto de negociación.

Realizan una descripción de las actividades desarrolladas por la firma y de la aplicación del Régimen General del Convenio Multilateral para la actividad de acopiador de cereales.

Manifiestan que no integran la base imponible los reintegros que perciben los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen. Añaden que en las operaciones donde el acopiador consignatario (Luis A Ducret y Cia. S.A.) actúa como consignatario del productor agropecuario en la comercialización de granos, la base imponible está constituida por los ingresos provenientes de la venta de los granos a los compradores finales (exportadores, molinos, fábricas, etc) y los importes transferidos a los comitentes (productores agropecuarios), no integrando la base imponible los gastos efectuados por cuenta de terceros (Fletes).

Respecto de la multa sostiene que no están reunidos los elementos objetivos y subjetivos del tipo infraccional, solicitando se deje sin efecto la misma.

Por otro lado, se agravan de la responsabilidad solidaria endilgada. Sostienen la primacía de la legislación de fondo, afirmando que la legislación provincial no puede tener un criterio diferente toda vez que esto implicaría una violación al artículo 31 de la Constitución Nacional. Citan jurisprudencia y culminan ofreciendo prueba informativa y pericial contable.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento de los recursos interpuestos en un mismo escrito de responde. En primer lugar destaca que los agravios esgrimidos en los recursos de apelación presentados, son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han

sido analizados por el juez administrativo en la resolución en crisis.

En relación a los agravios que aluden a la aplicación del Régimen General y Especial del Convenio Multilateral señala que siendo que es el propio contribuyente quien efectúa el servicio de transporte de la mercadería que vende y cobra los respectivos fletes por cuenta propia y estando expresamente previsto en dicho Convenio un régimen de distribución de ingresos para las empresas que realizan dicha actividad, resulta de aplicación el artículo 9º del mencionado plexo normativo. Por ello considera que debe rechazarse el planteo de la firma en cuanto a que a las actividades denominadas por la misma como “complementarias” le corresponde el mismo tratamiento que el otorgado a la actividad denominada “principal”, toda vez que tal tratamiento es privativo de cada normativa local, como el caso de nuestro Código Fiscal provincial y lo dispuesto por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, en tanto y en cuanto, la complementariedad no resulta extensible a la conformación de la base imponible ni a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral.

En lo que concierne a que la actividad principal de la firma (acopiador-consignatario de granos) debe encuadrar en el Régimen General del mencionado Convenio y que las restantes actividades desarrolladas (“complementarias”) deben seguir la suerte de la “principal”, remite a los argumentos expuestos por el juez administrativo en la resolución en crisis, cuyos párrafos transcribe. De la misma forma, remite a tales argumentaciones en lo que hace a la determinación de los montos imponibles de las cuentas bajo análisis.

Respecto al cuestionamiento de la multa impuesta, menciona que la figura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, resultando inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Cita jurisprudencia del Cuerpo.

Por otra parte y en lo que hace a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente. Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. No se trata de una responsabilidad subsidiaria; se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, ausente en autos.

Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal.

**III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal:** Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEFSC N° 945/2015 dictada por la Agencia de Recaudación, resulta ajustada a derecho.

Lo primero a advertir en tal sentido, es que este Tribunal ha tenido oportunidad de expedirse en dos ocasiones (por unanimidad) sobre la situación de la firma de marras frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atendiendo agravios análogos a los aquí planteados. Tales precedentes se identifican con las Sentencias de fecha 17 de diciembre de 2013, Registro 2796 y del 14 de octubre de 2014, Registro 2970, ambos de la Sala III.

Y si bien tales actuaciones referían a períodos fiscales anteriores (2002, 2003, 2007 y 2008), considerando que tanto los hechos ventilados y el derecho aplicable resultan idénticos a los relacionados con el período fiscal 2010 (objeto de ajuste en autos), no encontrando este Vocal elemento alguno que permita apartarse del criterio allí expuesto, es que voy a coincidir con el mismo, reproduciendo en lo medular el contenido de tales Pronunciamientos.

Así, en el Voto de la Dra. Carné, se menciona que: “... *Para una mejor resolución de la causa, entiendo que deviene necesario alterar el orden en que se encuentran introducidos los agravios y proceder con el tratamiento de aquellos vinculados a las actividades desarrolladas por “Luis Ducret y CIA S.A.”. De este modo, observo que mientras que la Autoridad de Aplicación sostiene que la actividad que realiza la firma es la de “Servicio de transporte de cargas n.c.p.”; la parte apelante alega que realiza la actividad de “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías” (NAIIBB 635000) cuando el mismo es realizado por terceros. La discrepancia radica en que, de tratarse de una actividad realizada por el contribuyente, debe tributar sobre la totalidad de los ingresos que percibe por los fletes efectuados con camiones de terceros, mientras que en el caso de tratarse de una actividad de intermediación, se debe aplicar la base imponible diferencial contemplada en el artículo 195 del Código Fiscal (T.O. 2011). Se hace oportuno recalcar que el contribuyente realiza servicio de transporte con camiones propios, situación reconocida expresamente, no siendo materia de discusión en esta instancia. A fin de dilucidar la cuestión, se hace necesario precisar la definición de la figura del intermediario, en este caso para el servicio de transporte efectuado a través de terceros y la verificación de los presupuestos indispensables para considerar probada la operatoria. El artículo 195 T.O. 2011 (169 del Código Fiscal T.O. 2004) se refiere a una base imponible diferencial constituida por la diferencia de ingresos entre la compra y la venta. En cuanto a la actividad de intermediación que invoca el apelante, no puede soslayarse*

*el hecho de que el régimen tributario de los intermediarios, es una excepción al principio general, y como tal, de interpretación restrictiva. En virtud de ello, debe entenderse que las disposiciones del artículo 195, sólo serán aplicables siempre que se trate de comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga. De este modo, resulta procedente el análisis de esta figura a los efectos de ponderar la aplicación de la norma a la actividad desarrollada por el apelante. Va de suyo, que dadas las características generales de la base imponible del gravamen debe distinguirse a estos sujetos de aquellos otros que *lato sensu* realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. “Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí, y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial que analizamos... (ella) excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial” (Enrique Bullit Goñi, “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, 2da. Ed., Depalma). (Sala III en autos Vernengo y Vernengo S.A. del 10/10/02 entre otros.) El intermediario es aquel que hace o sirve de enlace entre dos o más personas, y más especialmente entre productores y consumidores. El nombre de “intermediarios” se aplica a los comisionistas y representantes. La figura de comisionista o consignatario se encuentra regulada en el Código de Comercio, norma que establece que entre el comitente y el comisionista, existe la misma relación de derechos y obligaciones que entre el mandante y mandatario. El artículo 221 del citado cuerpo, define al mandato comercial como un contrato por el cual una persona se obliga a administrar uno o más negocios lícitos de comercio que otra le encomienda, disponiendo el siguiente artículo que “...Se llama comisión o consignación, cuando la persona que desempeña por otros, negocios individualmente determinados obra a nombre propio o bajo la razón social que representa.” (artículo 222). Por su parte, el artículo 245 de la ley mercantil preceptúa que el comisionista debe comunicar puntualmente a su comitente, todas las noticias convenientes sobre las negociaciones que puso a su cuidado, para que éste pueda confirmar, reformar o modificar sus órdenes, y en el caso de haber concluido la negociación, deberá indefectiblemente, darle aviso. (Conforme “Cereales Bahía Blanca”, Sala III de fecha 10/06/13, entre otros). Resulta sustancial citar el artículo 277 del mencionado Código, toda vez que este último dispone que el comisionista, por su parte, está obligado a rendir al comitente, luego de evacuada la comisión, cuenta detallada y justificada de todas las operaciones y cantidades entregadas o percibidas, reintegrando al comitente, por los medios que éste le prescriba, el sobrante que resulte a su favor. Resulta oportuno reseñar, que el apelante en su escrito recursivo expone que cuando la empresa realiza el*

*transporte con camiones propios, está haciendo ejercicio habitual de la actividad de transporte, y pretende que cuando el transporte es realizado por camiones de terceros, la firma está haciendo el ejercicio habitual de la actividad de logística de transporte, pues está pagando a los transportistas por cuenta de los productores los fletes pertenecientes al traslado de los granos. Del análisis de las actuaciones, se vislumbra que el contribuyente no logra demostrar su intermediación con la prueba acompañada. Es decir, del estudio de las facturas y documentos acompañados, no se corroboran ni comprueban los dichos del apelante, toda vez que no se puede establecer una relación entre los datos contenidos en los diversos tipos de facturas, los mandatos y las cartas de porte. Observo asimismo, que el perito del Cuerpo no pudo entregar el informe correspondiente debido a que la prueba necesaria para su realización fue aportada en forma parcial e insuficiente y sin base registral, advirtiéndose que ante los requerimientos del experto, no hubo colaboración de su parte, presentando a su vez una pericia individual y en forma extemporánea. Sin perjuicio de ello, se procedió al análisis del escrito presentado por el perito de parte, concluyendo que contiene meras manifestaciones teóricas, siendo una reiteración casi textual de lo expresado en el recurso de apelación, sin aportar nuevos elementos que contribuyan a desentrañar la cuestión. Dicho proceder no permite individualizar cada una de las operaciones realizadas y los sujetos intervenientes. A su vez, de la pericia contable realizada en el expediente Nº 2360-114448/09, agregada a las actuaciones, entiendo que su resultado no tiene incidencia en la resolución de estas actuaciones. En definitiva, según surge de las constancias de autos, la firma desarrolla actividades en etapas intermedias del proceso económico más no es el intermediario, que desde el punto de vista tributario, se encuentra previsto en el artículo 195 del Código Fiscal y en la respectiva Ley Impositiva. En consecuencia el tratamiento alicuotario diferencial, sobre una base imponible especial, no resulta aplicable en la especie. Es necesario hacer hincapié en que la simple contratación de fletes o la intermediación en su contratación no constituye —por sí mismo— actividad de logística, sino que resultan necesarios otros elementos que permitan concluir que existe una organización integral por cuenta de terceros. Según lo expuesto, cabe recordar que la empresa es prestadora de servicios y no comisionista de los fleteros, por lo cual, la Autoridad de Aplicación ha formulado una adecuada caracterización de la actividad de la firma recurrente, al concluir que su gestión es “Servicio de transporte de cargas n.c.p.”, sea que el mismo lo preste con unidades propias o de terceros fleteros (en similar sentido sentencia de la Sala III de este Tribunal en autos “Vernengo y Vernengo S.A. del 11/03/08 y “Cereales Bahía Blanca” del 10/06/13). Por lo tanto, corresponde rechazar el agravio incoado en este sentido; lo que así se declara. Como corolario, se hace necesario resaltar que al no quedar encuadrada la actividad de la firma dentro de la figura de “intermediario” descripta en el Código Fiscal, los restantes agravios relacionados (aplicación del*

*Informe 256/06, método de cálculo para la base imponible, etc.) pierden relevancia, tornándose abstracto su tratamiento, lo que así se declara....”.*

En cuanto al otro agravio de fondo vinculado al ajuste efectuado, continúa diciendo:

*“...Corresponde ahora, abocarse al cuestionamiento traído sobre el ajuste practicado, en lo referido a la aplicación del Convenio Multilateral utilizado por la fiscalización. Ello así, en tanto la apelante se agravia del criterio empleado y plantea que se debe ver a la empresa desde su unidad (convenio- sujeto), más allá de las distintas actividades que la misma pueda realizar, ya que todas ellas tienen que ver directa o indirectamente con la comercialización de granos y, por lo tanto, deben seguir la suerte de la principal. Es decir, que forman parte de “un proceso único, económicamente inseparable” y deben tributar todas las actividades por el régimen general del artículo 2. A tal fin, se hace necesario aclarar que la controversia nada tiene que ver con la teoría convenio-sujeto, ya que la misma surge cuando se da la situación en la que un contribuyente tenga simultáneamente actividades interjurisdiccionales (alcanzadas por el Convenio) y locales (desarrolladas estrictamente en una jurisdicción). Es decir, el fin perseguido es resolver si los ingresos obtenidos en aquellas actividades locales integran la base imponible que se distribuye conforme las normas del Convenio Multilateral, situación que fue resuelta por la Comisión Plenaria en el sentido afirmativo. En el caso que analizamos no se registra dicha circunstancia, toda vez que las actividades llevadas a cabo por el apelante son interjurisdiccionales. Entiendo entonces que el recurrente confunde la aplicación del mencionado criterio, con la distribución de los ingresos obtenidos por un contribuyente por el desarrollo de diversas actividades, centrándose entonces la cuestión controvertida, en determinar si puede confeccionar un coeficiente de distribución para cada una de las actividades que desarrolla o debe elaborar uno único que las englobe. De este modo, observo que si bien existía en la doctrina una tendencia a unificar las actividades en uno de los regímenes (sea en el especial o el general) cuando hay existencia de actividades encuadrables en uno u otro, los organismos del Convenio han marcado una jurisprudencia que apunta a diferenciarlos y tratarlos por separado cuando las actividades se hallan diferenciadas. (Comisión Plenaria N° 15/03, 13/11 entre otros). El hecho de que las actividades desarrolladas por la firma formen parte de un proceso único económicamente inseparable no significa que deba aplicarse a todas ellas el mismo régimen. Por lo tanto, corresponde rechazar el agravio esbozado, debiendo tributar el gravamen correspondiente mediante la aplicación del artículo 9 del Convenio Multilateral cuando realice actividad de transporte, en tanto que los ingresos provenientes del resto de las actividades deberán ser distribuidas entre las distintas jurisdicciones, de acuerdo al régimen establecido en el artículo 2 de dicho cuerpo normativo, lo que así se declara. En referencia a que el régimen del artículo 9 del Convenio Multilateral sólo sería aplicable a las empresas de transporte y no a las*

*actividades de transporte, debo indicar que existen antecedentes en igual sentido, habiéndose aplicado a contribuyentes que, sin ser empresas de transportes exclusivamente, tienen una organización afectada a esa actividad. (Conforme "Cooperativa Agropecuaria Gral. Paz de Marcos Juárez Limitada c/ Provincia de Santa Fe" Resolución de la Comisión Arbitral N°49/09). Atento a ello, tratándose de un criterio emanado de los organismos de aplicación de las normas del Convenio Multilateral en la resolución de un caso concreto en el que se presentaron condiciones fácticas similares a las que se dirimen en el presente, es dable sostener que no le asiste razón al recurrente correspondiendo rechazar el agravio traído, lo que así se declara...".*

Por su parte, en el segundo de los antecedentes mencionados y luego de recordar el contenido del Voto de la Dra. Carné, la Dra. Navarro agrega otros fundamentos a la postura del Cuerpo, a partir de la prueba producida en esas actuaciones: *"...Expuestas tales consideraciones en forma previa, corresponde ahora analizar si mediante la prueba pericial contable, el apelante ha logrado acreditar la intermediación alegada en su escrito recursivo. Para ello, he de resaltar que los peritos intervenientes no han presentado el informe pericial en forma conjunta de conformidad a lo establecido en el artículo 26 del Acuerdo Extraordinario N° 203 de fecha 28/03/2000, razón por la cual se hará referencia a lo aportado por cada uno de los dictámenes. En primer lugar, observo que la pericia contable se peticionó a los efectos de acreditar en autos la documentación respaldatoria de los fletes realizados por terceros transportistas para terceros productores, como así también, el importe transferido a los transportistas y a los productores, donde surgiría la deducción de los fletes realizados por terceros por cuenta y orden de ellos. Sumado a ello, a modo esclarecedor se ordenó a los peritos -como medida para mejor proveer- verificar la documentación de la firma a efectos de comprobar que los fletes abonados por el transportista por cuenta y orden de terceros fueron trasladados al comitente por igual monto. Así las cosas, advierto que en contrario a los fines propuestos, la pericia aportada por la parte apelante, y que obra a fojas 3746/3750, se ha encargado de socavar toda posibilidad de acreditar tales extremos, al concluir el experto su informe sosteniendo que: "3) De la documentación y registración contable, no surge que los fletes abonados a los transportistas por Luis A. Ducret y Cía. S.A., son trasladados por igual monto al comitente, pues los granos transportados son bienes fungibles que pierden identidad y el acopiador los paga por cuenta y orden de los productores." (sic). Y a ello, debe agregarse que la alegada imposibilidad de identificar los trasladados aludidos, fue reconocida y reiterada por el apelante en la contestación del traslado ordenado a fojas 3756, al sostener que: "El perito de parte, contundentemente da respuesta a los puntos de pericia indicados y en la ampliación, punto 3.2, indica claramente las causales por las cuales no pueden surgir de las registraciones contables la identificación de los trasladados de los fletes a los*

*comitentes, pues se trata de bienes fungibles que pierden identidad, tal cual lo indicado en el punto 3 de las conclusiones” (sic, fojas 3759vta.). Tales afirmaciones, lucen sin mayor análisis injustificadas, toda vez que en nada se relaciona la registración de las operaciones con que los bienes que se comercialicen en aquellos trasladados sean o no fungibles. Por otro lado, esa carencia de respaldo contable de aquellas operaciones, se confirma también con el dictamen realizado por la perito de este Cuerpo y que obra a fojas 3742/3745, quien sobre la documentación respectiva manifestó que: “Los libros societarios y registrales no se encontraban en la empresa, se informó que por estar realizando una pericia para el Tribunal Fiscal de la Nación se localizan en otro lugar, sin determinar el mismo. He podido cotejar el Subdiario de Compras N° 6 con detalles de rubrica el día 10/11/2010, matrícula 16470, cuenta con 1000 fojas y registraciones desde el 01/08/2006 hasta fojas 643 del corriente año. Cabe señalar la disparidad de la fecha de rubrica con el inicio de las registraciones volcadas en el mismo. En dicho libro se registran las facturas de los terceros fleteros que realizan los acarreos de cereales. He contado con documentación parcial relativa a las operaciones a saber: Resúmenes de cuenta corriente de fleteros terceros, facturación de los mismos, liquidaciones de fletes por cuenta de terceros, cartas de porte, formularios C 1116 C. Fueron presentados por la empresa con la finalidad de exemplificar la actividad de fletes de terceros, considerando que dicha operatoria fue explicitada por el Fiscalizador actuante en el Informe Final a fs 3061 entre otros.”. Por su parte, sobre la identificación de los importes transferidos a los transportistas por los servicios prestados y el importe transferido a los productores con la deducción de los fletes realizados por terceros por cuenta y orden de ellos, la perito del Tribunal explicó que: “La empresa en el período anterior a 12/2007 cambia su manera de contabilizar los ingresos por fletes de terceros surgiendo hasta dicha fecha del monto de Fletes y Acarreos Ganados y Fletes Camión Tolba (Ver informe de fs. 3061) y posteriormente en la cuenta Fletes y Acarreos de Terceros. La firma manifiesta en la instancia que tanto los fletes propios como los realizados por terceros son registrados en una cuenta denominada: Fletes y Acarreos realizados por Terceros que tiene los siguientes movimientos: - Cuando contratan un flete a un tercero el asiento que realizan es: Fletes y A. realizados por terceros a Proveedores fleteros. Luego al hacer la liquidación con el productor destinatario de los fletes, esta cuenta se ve compensada con el asiento: Comitente a Fletes y A. realizados por terceros. Aduce finalmente que esto hace que la Cuenta tenga un saldo deudor que será el monto por el cual realmente tributan el impuesto, ya que cuando se trata de fletes realizados por terceros, la misma queda compensada, no generando saldo alguno.”. Y por último, en respuesta al punto de pericia agregado como medida para mejor proveer, la perito de este Cuerpo concluyó: “Como resultado del relevamiento realizado puedo manifestar que no es posible identificar el traslado de los pagado a los Terceros Fleteros al Productor. La tarifa del flete puede coincidir con los valores*

*estipulados por la CATAc, pero no identifica al productor. Hay además diferencias temporales y de valores en las operaciones. La firma no ha puesto a disposición ninguna documentación ni registración contable que permita identificar o relacionar en forma directa los montos de la operación de fletes del Tercero Fletero contratado para el traslado con el Productor al cual se le lleva la mercadería” (sic). Finalmente, observo que lo manifestado por la perito de este Tribunal, no logra ser desvirtuado con el informe presentado por el perito de parte, por lo que corresponde concluir que el apelante no ha probado la realidad económica manifestada en su escrito recursivo, circunstancia que hace procedente rechazar el agravio traído. En razón de lo expuesto, corresponde concluir que resulta adecuado el encuadre de la actividad del contribuyente realizado por la Autoridad de Aplicación como “Servicio de transporte automotor de cargas n.c.p.” (NAIIB 602190), sea que el mismo se preste con unidades propias o de terceros fleteros, lo que así finalmente se declara, en similar sentido a otras sentencias de esta Sala, en autos “Vernengo y Vernengo S.A. del 11/03/08 y “Cereales Bahía Blanca” del 10/06/13. Que en otro orden, el apelante repudia los ajustes de base imponible en las actividades de “Servicios de transporte automotor de cargas n.c.p.” (NAIIB 602190) y “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (NAIIB 511110), por considerar que siempre que sea razonable -como así lo entiende en el caso-, debe verse a la empresa desde su unidad, mediante la teoría del Convenio-Sujeto, que conllevaría a aplicar un único régimen de Convenio para toda su actividad. Ante el agravio, debo recordar que el mismo no puede prosperar, por iguales fundamentos a los brindados en aquella sentencia que firmé como integrante de la Sala III ... En último término, corresponde analizar el agravio dirigido a cuestionar la aplicación del artículo 11 del Convenio Multilateral, en razón de no ejercer “Luis A. Ducret y Cia. S.A.” con habitualidad la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (NAIIB 511110). Así las cosas, observo que si bien el recurso de apelación ha sido una reiteración del descargo interpuesto que luce a fojas 3420/3439, sin renovarse las críticas en esta instancia, entiendo que sobre el agravio respectivo el Juez administrativo ha brindado un adecuado y cabal tratamiento del tema (vide fojas 3572vta.), al sostener que la firma resulta ser un intermediario al realizar ventas por consignación, hecho por el cual, se encuentra alcanzado por las previsiones del artículo 11 del Convenio Multilateral, que reposan sobre el sujeto que desarrolla esa actividad y no sobre otras circunstancias, por lo que resulta abstracto si la misma se ejerce o no en forma habitual. Asimismo, como bien se fundamentó en el acto en crisis, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral han interpretado de igual modo el alcance del régimen especial del artículo 11, al sostener que la distribución de los ingresos se plantea en función del carácter que reviste el sujeto ante la venta por cuenta de terceros (conf. Resolución N° 11/2002 de la Comisión Plenaria que ratificó el criterio de la Comisión Arbitral).*

*Por lo cual, no habiendo el recurrente cuestionado el ejercicio de la actividad ni su carácter de intermediario, corresponde rechazar el agravio y confirmar el ajuste del Fisco, lo que así se declara...”.*

A tenor de los argumentos expuestos, corresponde confirmar el ajuste de autos, lo que así voto.

**2)** Respecto de la sanción impuesta en el artículo 7º de la Disposición en crisis, esable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable, aunque corresponderá al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo.

Si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (Fallos 316:1313; causa "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771"; Fallos 322:519, en causa "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I").

Y este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, lo cual no ocurrió en el caso, no bastando para ello la mera alegación de complejidad de las normas aplicables y situaciones que rodean el ajuste.

**3)** En cuanto a los agravios dirigidos a impugnar la solidaridad atribuida a los directivos sociales, corresponde comenzar por advertir que se torna improcedente el tratamiento de la queja vinculada a esta cuestión, en relación a los Sres. César Luis, Ducret y René Horacio Ducret, toda vez que, tanto la empresa de autos como el Sr. Leandro Luis Ducret, carecen de legitimación para presentar agravios respecto de la solidaridad de un tercero, con lo cual corresponde confirmar este punto, lo que así declaro (Sala I en autos "TRANSPORTE EG S.R.L.", Sentencia del 30/09/2024, Registro 2561; Sala II en autos "CARNES SELECCIONADAS S.A.", Sentencia del 16/8/2018, Registro 2701 y en autos "WHIRLPOOL ARGENTINA S.A." Sentencia del 25/9/2023, Registro 3413; Sala III en autos "LACTEOS DON TORCUATO S.R.L.", Sentencia del 26/4/2018, Registro 3964 y en autos "MEGGA COMUNICACIONES S.A.", sentencia del 01/04/2025, Registro 4875, entre muchas otras).

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Leandro Luis Ducret, quien asume el carácter de miembro titular del órgano societario encargado de la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente 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 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 empresaria, 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 las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que 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

quién 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 los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Escrituras de Constitución y reforma de Estatutos, Actas de Asamblea y Directorio anexadas en autos). Merece agregarse además 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 último, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Leandro Luis Ducret.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la 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 configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de 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 acatar esta nueva doctrina, a pesar de mi disidencia, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte, no existiendo elemento alguno que vincule la actuación del Sr. Ducret con la efectiva administración de la firma en materia impositiva.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/16 del alcance N° 2 (que corre como fs. 1381) y 1/16 del alcance N°3 (que corre como fs. 1414), respectivamente, por el Dr. Jerónimo Teti Laboranti, en representación de la firma "LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.". y el Sr. Leandro Luis Ducret, por derecho propio y con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 945, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de marzo de 2015. 2º) Dejar sin efecto la solidaridad endilgada por el artículo 10 del acto citado sobre el Sr. Leandro Luis Ducret. 3º) Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

**Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 945, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

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

Ahora bien, al no compartir los fundamentos del Vocal Instructor, he de analizar los

agravios traídos a consideración de este Cuerpo, comenzando con aquéllos vinculados al tratamiento fiscal asignado a los “Fletes”.

Sobre el punto, la firma de marras sólo declaraba ingresos por los realizados con camiones propios en el código NAIIBB 602190 “Transporte automotor de cargas ncp”, otorgándole el tratamiento de “recupero de gastos” a los efectuados con camiones de terceros por las operaciones de intermediación como consignatario.

El Organismo Recaudador encuadró en dicha actividad todos los ingresos obtenidos por la firma de marras originados en la prestación del transporte a los productores de granos con camiones propios como de terceros, tanto para las operaciones de compraventa y/o de reventa (Formularios F 1116 B) y/o de consignación (Formulario F 1116 C) –sin ninguna discriminación-.

A los efectos de la estimación de los ingresos, tomó el total de los facturados y devengados por este concepto, calculando la base imponible de dicha actividad, según expone el juez administrativo a fojas 1348 “...de la sumatoria del haber de la cuenta “Fletes realizados por terceros” (la cual también incluye la cuenta “Fletes propios” que luego se ajusta en el debe) deduciendo el debe de la cuenta respecto de las notas de crédito emitidas y adicionando los fletes contabilizados en la cuenta “Fletes y acarreos facturados” y los originados por actividades de exportación, los cuales constituyen actividad alcanzada por el gravamen tal como establece el Artículo 186 inc.d) del Código Fiscal (t.o.2011) (Papel de Trabajo de fojas 1136/1141)...”

Por otra parte, encuadro en la actividad código NAIIBB 635000 “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías” las “...comisiones percibidas en su intervención en la contratación de fletes y gastos administrativos vinculados a la organización y coordinación del transporte...(Papeles de Trabajo de fojas 1013/1016 y 1136/1141)...”.

Así las cosas, el desacuerdo conceptual entre el contribuyente y la ARBA radica en el tratamiento fiscal de los ingresos derivados del transporte realizado por terceros: su encuadre y monto de la base imponible.

En ese sentido, considero apropiado recordar que la actividad de comercialización de los cereales que involucra a los productores y acopiadores, bajo la modalidad de **consignación** tiene características propias y, en general, como tarea adicional al objetivo central de efectuar la venta del cereal (orden dada por el productor), comprende su transporte. De tal manera, cuando el acopiador recibe el mandato del productor para llevar a cabo la venta de su producción, normalmente involucra su transporte -“corto” (desde el lugar de producción hasta la planta del acopiador) y

“largo” (desde esta hasta el destino indicado por el comprador)-.

Por consiguiente, en tales circunstancias, cabe entender que el mandato otorgado por el productor para la comercialización del cereal va acompañado de la orden o encargo de llevar a cabo, también, su transporte (Formulario F 1116 C) -, es decir de prestar el servicio de gestión del mismo.

De tal manera, en mi criterio, el referido servicio de transporte es una actividad complementaria de la principal, que, en el caso, se trata de lleva a cabo la venta del cereal entregado por el productor en consignación - Cod. NAIIB 511110 “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” con alícuota establecida del 4,5% -según Ley Impositiva-), y es a ésta a la que deben sumarse dichos ingresos.

Ahora bien, advirtiendo que el criterio que sostengo generaría un agravamiento de la situación fiscal de la parte apelante en lo relativo a la alícuota impositiva, mantengo la del 1,5% aplicada por ARBA, lo que así declaro.

En cuanto a la base imponible, está conformada por la retribución obtenida por la tarea, entendiendo por tal la diferencia entre el importe de los fletes pagados a los prestadores del servicio y el monto percibido de los productores, en tal concepto. A ello cabe agregar la “comisión” que el consignatario cobre (o facture) a los fleteros contratados, lo que así declaro.

Por consiguiente, en mi criterio, el encuadre realizado por el Organismo Recaudador en el código NAIIBB 602190 “Transportes automotor de cargas n.c.p.”, así como la base imponible asignada (monto total facturado), sólo resulta procedente cuando se verifica la circunstancia de que el consignatario utiliza camiones de su propiedad para llevar a cabo el transporte en cuestión.

En el sentido descripto ut supra, remito a los argumentos volcados en mi voto in re “COOP. AGROP. EL PROGRESO DE HENDERSON” de fecha 31 de agosto de 2021 (TFABA, Sala II, Registro N°3066), por razones de brevedad.

Por otra parte, con anterioridad, he sentado posición (ver mi voto para el expediente CERES AGROPECUARIA SA, sentencia de fecha 4 de agosto de 2021, Sala II, Registro N°3051) en el sentido de que la facturación de los servicios de transporte o fletes efectuados con motivo de la **venta de mercaderías de propia producción o de reventa de cereales** (Formularios F 1116 B), genera un ingreso que, frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debe ser tratado como el derivado del ejercicio de una actividad complementaria de la actividad principal (Venta al por mayor de materias primas agrícolas efectuada por cuenta propia por acopiadores de esos productos -Cód. NAIIB 512113), y, por lo tanto, deben ser sumados a los declarados

por esta última, y tributar a la alícuota fijada para ella -conforme art. 219 del Código Fiscal (t.o. 2011). Esencialmente entiendo que no se trata de una actividad secundaria habida cuenta que, sí y sólo sí, va a generar ingresos cuando se ejercite la principal. En tal sentido, remito a los fundamentos vertidos en mis votos in re "CEPAS ARGENTINAS S.A." Sala III, de fecha 3 de septiembre de 2018, Registro N° 4007 y "AKZO NOBEL ARGENTINA SA", Sala II, de fecha 11 de junio de 2019, Registro N° 2802, entre otros.

Por consiguiente, en el caso en tratamiento, los ingresos por los servicios de fletes por la venta de mercaderías de propia producción o de reventa de cereales deben ser sumados a la actividad principal, es decir, a la venta de productos agrícolas realizadas por los acopiadores por cuenta propia (con alícuota establecida en el 4,5% -según Ley Impositiva-), tomando para ello el total facturado.

Pero más allá de ello, y advirtiendo que el criterio que sostengo generaría un agravamiento de la situación fiscal de la parte apelante, mantengo la alícuota del 1,5% aplicada, lo que así declaro.

En consecuencia, conforme a lo antes expuesto, corresponde ordenar a la Agencia de Recaudación que reasigne los ingresos y practique nueva liquidación de las diferencias de conformidad a los lineamientos antes descriptos, debiendo en su caso, efectuar todas las tareas de auditoría pertinentes para el acabado cumplimiento de la presente manda (relevamiento de los Formularios F 1116 A, B y C y facturas de pago de los fletes a terceros, entre otros), lo que así declaro.

En cuanto a la procedencia (o no) del Régimen Especial de los artículos 9 y 11 del Convenio Multilateral, dispuesta por el Fisco y, objetada por el contribuyente, resulta evidente que el apelante confunde dos cuestiones: a) por un lado, el concepto de "Convenio Sujeto" versus "Convenio Actividad" y, b) por el otro, la aplicación del "Régimen General" o de un "Régimen Especial".

De manera sucinta, recuerdo que la primera de las cuestiones dirime si todos los ingresos obtenidos por el sujeto deben ser considerados alcanzados por las normas del Convenio o si, por el contrario, en caso de desarrollar una actividad de manera íntegra en una sola jurisdicción, estos ingresos quedan fuera de las mismas (el ejemplo típico es el ingreso obtenido de alquileres de propiedades ubicadas en jurisdicción distinta a la que desarrolla su actividad principal - por ejemplo, fabril -).

Esta disyuntiva ha sido resuelta en base a los antecedentes resolutivos de los Organismos del Convenio en el sentido de que se trata de un sujeto económico y todos sus ingresos (aún originados en distintas actividades jurisdiccionales no relacionadas entre sí) derivan de sus decisiones con lo cual se trata de un proceso

único e inseparable -concepto que siempre he sostenido-. Conclusión, todos los ingresos deben ser distribuidos conforme las pautas del Convenio.

La segunda cuestión, es, conceptualmente, mucho más concreta, por cuanto se trata de ubicar a la actividad analizada, en alguno de los artículos de los regímenes especiales que detalla el Convenio, y en caso de que no se corresponda o concuerde con ninguno de ellos, debe aplicarse el Régimen General, que en la realidad funciona como de aplicación “residual”.

Ahora bien, es de señalar que el art. 9 del Convenio Multilateral preceptúa que “*En los casos de empresas de transporte de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje.*”

Al confrontar la pauta legal con las constancias de autos y el examen de las actividades que la firma de marras realiza, concluyo que la contribuyente no adquiere la calidad de empresa transportista. Los fletes que realiza (con camiones propios o de terceros para la venta y/o reventa y/o consignación de productos agrícolas), los concreta en el marco del desarrollo de las actividades principales que lleva a cabo.

Bajo tal entendimiento, para que los ingresos facturados en concepto de transporte puedan ser calificados como actividad secundaria -independiente de la principal-, el contribuyente debiera estar organizado como transportista y brindar el servicio de transporte a terceros que no resulten adquirentes de la mercadería que comercializa, situación que no se verifica en autos.

Sobre el tema, vale recordar que la C.S.J.N. en los autos “GASNOR S.A. c/PROVINCIA DE SALTA s/Acción declarativa de certeza”, sentencia de fecha 15 de septiembre 2015, ha dicho: “...por el artículo 9\* del Convenio Multilateral se fijó un régimen especial “para empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones” de manera tal que “cada una” podrá gravar “la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”. Que la propia letra del artículo del Convenio Multilateral se refiere a “empresas de transporte”, de “pasajeros o de carga” que “desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones”, todo lo cual indica que se refiere a una realidad específica, distinta y diferenciable de la que distribuye el gas. Los ingresos de la explotación de estas últimas deben ser distribuidos conforme al régimen general (artículo 2\* del Convenio Multilateral). En efecto, el régimen especial del artículo 9” del Convenio Multilateral debe aplicarse exclusivamente a las empresas de transporte (como dice literalmente

*el texto) y no a la mera actividad de transporte en general -sin distinción propia de cada especie-. Debe afirmarse, que la propia letra de la ley crea una tipicidad subjetiva. Y es que cuando se trata en realidad del "transporte" realizado por otro tipo de empresas -en el caso una distribuidora-, dicho traslado del "elemento" tiene un carácter complementario de la actividad principal y, por ende, debe seguir el tratamiento establecido para esta última por el Convenio Multilateral (el régimen general del artículo 2º). 10) Que de lo expuesto se sigue que lo determinante del régimen es el carácter de la empresa ("de transportes"); por lo que si la actividad la despliegan sujetos que no tienen ese carácter, es improcedente la aplicación del artículo 9º...". En consecuencia, debe hacerse lugar al agravio planteado, y dejar sin efecto el ajuste formulado por el Fisco sobre este punto.*

Luego, en lo tocante a la operatividad del art. 11 del Convenio Multilateral para la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas, debe señalarse que el mentado artículo dispone que "*En los casos de rematadores, comisionistas u otros intermediarios, que tengan su oficina central en una jurisdicción y rematen o intervengan en la venta o negociación de bienes situados en otra, tengan o no sucursales en ésta, la jurisdicción donde están radicados los bienes podrá gravar el 80% de los ingresos brutos originados por esas operaciones y la otra, el 20% restante*".

Dicha norma es de aplicación, en tanto la firma de marras resulta ser un intermediario al realizar ventas por consignación de cereales, siendo retribuida a través de comisiones, con ingresos identificables en tal carácter (extremo que no se encuentra controvertido).

Los Organismos del Convenio Multilateral han plasmado (Resolución (CP) N° 11/2002) que "...el artículo 11 del Convenio Multilateral se refiere a la actividad de intermediación, y esa es la actividad concreta que realiza la empresa... por lo que no existen coeficientes de gastos ni de ingresos, sino un porcentaje de los ingresos se atribuye directamente a la jurisdicción donde se encuentra la sede o la oficina central... el régimen especial para este tipo de actividades ha querido garantizar un porcentual fijo para el lugar donde se encuentre la sede, oficina y/o administración del contribuyente, y el resto por el lugar en el que la operación se realiza, o se efectúa la obra, o se presta el servicio, según corresponda. Que cuando la oficina central está situada en la misma jurisdicción en donde se encuentren los bienes no corresponde distribuir ingresos porque los bienes y la oficina central están ubicados en el mismo lugar, por lo que no hay otra jurisdicción más que esa única en donde se desarrollan las actividades, a lo que le corresponde atribuirse el 100% de los ingresos".

Por su parte, en la Resolución (CP) N°18/2014 se expuso: "Que en cuanto a la

*primera, el criterio del Fisco de aplicar el régimen especial previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para la actividad de "Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas" encuentra respaldo en las propias disposiciones del Convenio Multilateral. Que surge claro que dicho dispositivo es aplicable a la actividad desarrollada por la firma, la que es retribuida a través de comisiones según la documentación verificada en el procedimiento fiscalizador, ingresos que son perfectamente identificables"*

Por ello, corresponde confirmar la postura fiscal, lo que así voto.

En relación con la sanción por omisión por haber tributado en defecto, es de señalar que he sostenido que la aplicación del artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011), persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

Al respecto, ha dejado sentado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que "*La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario* (causa B. 48.268, 'Ciba Geig.', 5-11-81)" (SCJBA in re "Buratovich Hanos. S.A.", Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Desde esta perspectiva, la cual comparto y hago propia, entiendo que la causal eximente alegada por los apelantes resulta improcedente, debiendo confirmarse la multa en el quantum establecido por el Fisco, lo que así declaro.

Finalmente, respecto al análisis de los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática

vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaque en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro Nº4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...*haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis 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 contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que “...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable” (*in re “A., C. A.”*, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada

extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/16 del alcance N° 2 y fojas 1/16 del alcance N°3 (que corren como fojas 1381 y 1414, respectivamente), por el Dr. Jerónimo Teti Laboranti, en representación de la firma “LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.”. y como patrocinante del Sr. Leandro Luis Ducret, quien comparece por derecho propio, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 945, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de marzo de 2015. 2º) Ordenar a la Agencia de Recaudación para que en el plazo de 30 días practique nueva liquidación de las diferencias determinadas, de conformidad a las directrices esbozadas en el **Considerando III** del presente. 3º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 10º del acto citado. 4º) Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

**Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufil:** Que, por idénticos fundamentos de hecho y de derecho, adhiero al voto del Sr. Vocal Instructor Dr. Carlos Ángel Carballal, dejándolo así expresado.-

**POR MAYORÍA, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1/16 del alcance N° 2 (que corre como fs. 1381) y 1/16 del alcance N°3 (que corre como fs. 1414), respectivamente, por el Dr. Jerónimo Teti Laboranti, en representación de la firma “LUIS A DUCRET Y CIA. S.A.”. y el Sr. Leandro Luis Ducret, por derecho propio y con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 945, dictada por el Departamento Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 30 de marzo de 2015. 2º) Dejar sin efecto la solidaridad endilgada por el artículo 10 del acto citado sobre el Sr. Leandro Luis Ducret. 3º) Confirmar el acto apelado en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.





**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

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

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** Corresponde al Expte N°2360-53502/13 "LUIS A DUCRET Y CIA S.A"

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34956805-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3826 .-