



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 expte nro 2360-357201/2011 -- "SANDVIK ARGENTINA S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-357201/2011 caratulado "SANDVIK ARGENTINA S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones por los Recursos de Apelación interpuestos a fs. 5948/5973 por los Sres. Diego Abel Villagrán y Maximiliano Martínez, en carácter de apoderados de la firma SANDVIK ARGENTINA S.A.; a fs. 5987/5999 y 6022/6034 por la Dra. María Inés Corrá como apoderada de los Sres. Gary Hughes y Oscar Cornelati y a fs. 6060/6071 y 6084/6096 por los Sres. Horacio Luciano Bisi y Patricio A. Martín, ambos por derecho propio, todos con el patrocinio letrado de la citada profesional; contra la Disposición Delegada N° 184, dictada por el Departamento de Relatoría I la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de mayo de 2017.

Que por la Disposición en cuestión (obrante a fs. 5904/5941) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 33-61200544-9), en carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Convenio Multilateral), correspondientes a los períodos fiscales 2010 y 2011 (parcial enero a mayo) por el ejercicio de las actividades de "Venta al por mayor de máquinas – Herramienta de Uso General" (Código NAIIB 515200), "Fabricación de Artículos de Cuchillería, Herramientas de Mano y Artículos de Ferretería (Código NAIIB 289300), "Venta al por Mayor en Comisión o Consignación de Mercaderías n.c.p. (Código NAIIB 511990), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 659990), "Servicios Inmobiliarios realizados por Cuenta Propia, con Bienes Propios o Arrendados n.c.p (Código NAIIB 701090), "Alquiler de Maquinaria y Equipo n.c.p, sin

personal (Código NAIIB 712900) y “Servicios Empresariales n.c.p (Código NAIIB 749900); ascendiendo la pretensión fiscal por haber tributado el impuesto en defecto, conforme artículo 5° del mencionado acto, a la suma total de Pesos un millón quinientos sesenta y siete mil cuatrocientos noventa y uno con cuarenta centavos (\$ 1.567.491,40), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

Por artículo 6° se establecen saldos a favor del contribuyente para las posiciones 01, 02, 09 y 10/2010, 03 a 05/2011, que ascienden a la suma total de Pesos un millón ciento cincuenta y tres mil ciento setenta y ocho con diez centavos (\$ 1.153.178,10),

Por el artículo 7° se aplica al contribuyente una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 del mismo Cuerpo normativo.

Por último, mediante el artículo 10° del acto recurrido, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma contribuyente por el pago del gravamen establecido, intereses y multa de los Sres. Gary Hughes, Oscar Cornelatti, Horacio Luciano Bisi y Patricio Alberto Martín, miembros del directorio social, en virtud de los artículos 21 inciso 2°, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fs. 6118, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal y a fs. 6120, se deja constancia de la adjudicación de las actuaciones para su instrucción a la Vocalía de 5ta Nominación, radicadas en la Sala II de este Cuerpo.

A fs. 6125, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se otorga traslado a la Representación Fiscal de los recursos de apelación interpuestos, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 6127/6139 el responde de estilo.

Por último, a fs. 6146, se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel 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 el Dr Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo, en materia probatoria, se rechaza por la producción de la informativa, pericial contable y la documental en poder de terceros por inconducentes para la resolución de la causa. Asimismo, no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se resuelve llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- A.- **Recurso de la empresa.** La firma comienza su relato

mencionando los antecedentes del caso.

A continuación, plantea la nulidad del acto en crisis por motivo de la denegatoria de la totalidad de la prueba ofrecida en su descargo, implicando ello *“un grave avasallamiento”* del derecho de defensa.

Luego de ello, afirma que los ingresos provenientes de exportaciones no pueden ser gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos *“debido a que una interpretación contraria implicaría una violación a las disposiciones de la Ley Nº 24.331”*.

Destaca que el Código Aduanero, cuyas disposiciones son aplicables a todo el territorio nacional, *“dispone que la extracción de mercadería desde la zona franca es una exportación”* no estableciendo como requisito que la misma debe ser efectuada a un tercer país, por lo que el Fisco Provincial con el ajuste *“viola el principio de reserva de ley receptado en nuestra Constitución Nacional”*.

Citando doctrina y jurisprudencia, pasa a mencionar que el Decreto Reglamentario de la Ley Nº 5142 (DR Nº 1788/93) confirma su postura, atento que *“dentro del término exportación incluye la extracción de productos desde la zona franca hacia terceros países o bien la extracción de productos desde la zona franca al resto del territorio nacional”*.

En subsidio, manifiesta que *“el Código Fiscal expresamente establece la no gravabilidad de las exportaciones”*, conforme lo dispuesto por el art. 186 inciso d) -vigente para el periodo fiscal que motiva el ajuste-.

Agrega que con la modificación efectuada por la Ley Impositiva Nº 14.333 (B.O 30/12/11 -vigente desde el 01/01/2012-), *“expresamente el legislador provincial estableció un requisito más para que se configure la no gravabilidad de los ingresos provenientes de las exportaciones -dicho requisito es que deben ser efectuadas a terceros países-”*.

Concluye el punto señalando que previo a dicho cambio normativo, *“las exportaciones no se encontraban gravadas en los períodos fiscales que motivan el presente ajuste”*. Reproduce jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.

En un segundo orden, rechaza el ajuste fiscal consistente en que *“el ingreso proveniente de la actividad de venta de mercadería realizada dentro de la Zona Franca que luego es exportada al territorio general aduanero por el vendedor se encuentra dentro del objeto del gravamen”*, a partir de lo establecido por la Ley Provincial Nº 12.045.

Adiciona que no tiene lugar la excepción a la no gravabilidad, por motivo de que las

ventas efectuadas por Sandvik “se realizaron dentro de la zona franca y ello no ha sido negado por el fisco”.

En tercer lugar, se agravia del coeficiente unificado de ingresos ajustado por el Fisco en razón de que “(i) el monto de los ingresos provenientes de los servicios prestados por Sandvik Mining and Construction Argentina S.A. y Walter Argentina S.A. fueron correctamente declarados por Sandvik, (ii) ARBA asignó los ingresos provenientes por las ventas efectuadas al cliente Cefas S.A. a la provincia de Buenos Aires, sin brindar fundamentos de dicho ajuste...(iii) dichas ventas fueron realizadas entre ausentes y Cefas S.A. cuenta con domicilio en Capital Federal”.

Sostienen que el acto es nulo por falta de motivación, al no surgir argumento alguno que explique por qué ARBA considera que los ingresos (provenientes de las ventas a Cefas S.A.) deben ser atribuidos a la jurisdicción de Provincia de Buenos Aires.

Subsidiariamente, sostiene que “la operatoria con Cefas S.A. ha sido entre ausentes”, debiéndose aplicar la Resolución N° 2/2013 de la Comisión Arbitral que “establece que las operaciones entre ausentes los ingresos se asignarán a la jurisdicción del comprador...”, encontrándose éste situado en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de conformidad con las facturas que adjunta en Anexo II.

Asimismo rechaza el ajuste efectuado sobre el coeficiente unificado de gastos argumentando que “la Comisión Arbitral ha sido tajante en lo que respecta a la consideración de la cargas sociales y las ha considerado como gastos no computables”. Cita la Resolución 4/2010, reafirmado por la Resolución General 6/2010.

Consecuentemente, solicita que se considere a las cargas sociales comprendidas dentro del artículo 3° inc. d) del Convenio Multilateral, encuadrándolas como no computables dejando sin efecto el ajuste.

Luego expone la “improcedencia del ajuste efectuado por supuestas diferencias en las percepciones declaradas”, argumento que ARBA “no brindó fundamentación alguna que permita corroborar las diferencias... y Sandvik declaró correctamente las percepciones y retenciones”.

Paso seguido rechaza la aplicación de la multa, esgrimiendo la ausencia de configuración tanto del elemento objetivo, por motivo de no haber incurrido en la conducta que sanciona la norma, como del elemento subjetivo, por inexistencia de culpa. Cita jurisprudencia.

Alega la improcedencia de aplicar intereses a las multas.

B.- Recurso de los responsables solidarios. En primer lugar adhieren en todos sus términos al recurso de apelación interpuesto por la empresa.

A continuación sostienen la *“falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo requeridos para la procedencia de la responsabilidad solidaria”*.

Sostienen que el acto *“no menciona cuál sería la conexión entre la función desarrollada en la empresa por mi mandante y el presunto ajuste e infracción que se le imputa a Sandvik”*. Transcribiendo el artículo 274 de la Ley General de sociedades, expone que resulta *“totalmente erróneo sostener que por el sólo hecho de pertenecer al directorio de la sociedad se es responsable, máxime cuando también estamos frente a la extensión de una sanción”*. Citan jurisprudencia.

Por último señalan, por un lado, que la *“pretensa responsabilidad solidaria es también inconstitucional... por violar el principio de razonabilidad de las leyes”* y, por otro, que resulta *“irrazonable extender responsabilidad a personas que no cuentan con capacidades técnicas específicas”*.

Finalizan el punto, afirmando que *“la norma no contempla el principio de capacidad contributiva”*.

II.- Que a su turno, la Representación fiscal comienza su alegato dando respuesta al pedido de nulidad incoado, poniendo de resalto que ARBA *“ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz,...considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”*.

Adiciona que en el acto en crisis *“se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado y las normas aplicables, con lo cual no resulta acertada la alegada violación a su derecho de defensa al rechazar el juez administrativo las pruebas informativa y contable ofrecidas”*, recordando que la Autoridad de Aplicación *“se encuentra facultada para analizar, valorar y decidir sobre la pertinencia y conducencia de las pruebas aportadas y ofrecidas, desestimando aquellas que resulten inconducentes o superfluas para resolución de la causa, tal como autoriza el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria por vía del art. 4 del Código Fiscal...”*.

En cuanto al argumento de que la firma no tuvo la posibilidad de defenderse produciendo las pruebas ofrecidas, reproduce lo expuesto por el juez administrativo a fs. 5911 (vta) y 5912.

Adentrándose en la cuestión que gira en torno a las ventas desde Zona Franca, remite a los términos expresados por el Juez Administrativo a fs. 5912/5914.

Esgrime, en cuanto a las disposiciones del Código Aduanero y leyes referentes a la operatoria en Zonas Francas, que *“ello es así al solo efecto aduanero, es decir en el contexto de una legislación (la aduanera) que divide al país en diversos espacios (terrestres, acuáticos y aéreos), con la finalidad de instituir regulaciones de diversa índole (en materia de aranceles al comercio exterior, prohibiciones económicas y no económicas, tributos aplicables, etc)”*. Reproduce fallo de este Tribunal referido al tema.

Asimismo, menciona que el alcance que debe otorgarse al término “exportación” previsto en el artículo 160 inc. d) del Código Fiscal, no se compadece en modo alguno con el dispuesto por la referida legislación aduanera nacional.” Adiciona que resulta *“evidente que la intención del legislador local ha sido no encarecer los productos a exportar (señala el exterior) por la inclusión de costos tributarios y así promover la salida de mercaderías al exterior, lo que proporciona el ingreso de divisas foráneas”*. Cita fallo de este Tribunal.

Luego, reproduciendo la operatoria de la empresa descripta por el juez administrativa a fs. 3906 del acto, concluye que *“aún cuando el envío de mercadería desde el territorio aduanero especial (Zona Franca), hacia el territorio aduanero general, se caracterice como “exportación”, en el marco de la consabida legislación aduanera, la desgravación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos prevista en el inc d) del artículo 160 del Código Fiscal...requiere la existencia de operaciones de venta concretadas hacia terceros países, es decir ámbitos no sometidos a soberanía nacional, situación no configurada en el caso”*.

En cuanto a las ventas efectuadas dentro de la Zona Franca La Plata, transcribe lo expuesto por el Juez administrativo a fs. 5917 vta.

Por otro lado, en lo que tiene que ver con el agravio referido al coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral, cita lo manifestado por el Juez administrativo a fs. 5908. En cuanto a las operaciones con Sandvik Mining Construcción S.A. y Walter Argentina S.A, reproduce lo expuesto por el juez administrativo a fs. 5917 donde *“la fiscalización se limitó a extraer los ingresos provenientes de los servicios de administración prestados a estas firmas que surgen de los Estados Contables, aportados por el contribuyente, debidamente certificado por el profesional competente”*. Concretamente *“los montos considerados por la fiscalización son los que surgen de las registraciones contables, conforme lo previsto en el Convenio Multilateral”*.

En cuanto a las operaciones de la firma con el cliente CEFAS S.A., transcribe, por un lado, lo expuesto por el juez administrativo a fs. 5917 vta, y por otro, la respuesta al pedido de nulidad a fs. 6918 vta.

En lo vinculado a las ventas entre ausentes, reproduce lo expuesto por el a quo a fs. 5918.

Cita Resoluciones de la Comisión Arbitral, donde se determina que cualquiera sea la forma de comercialización los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción de donde provienen.

En lo vinculado con la inclusión de las cargas sociales como gasto computable para la determinación del coeficiente del Convenio Multilateral, reitera lo expresado por el Juez Administrativo a fs. 5919Vta/5920.

Destaca que *“los sueldos -sobre los que se calculan las cargas sociales- son expresamente considerados computables y constituyen un parámetro razonable de medición del desarrollo de actividad económico las cargas sociales”* agregando que *“las cargas sociales... acceden a los sueldos y jornales pudiendo determinarse con certeza el lugar donde las mismas son soportadas y, consecuentemente, ser apropiadas y distribuidas a las distintas jurisdicciones”*. Sostiene que la Comisión Arbitral, a través de la Resolución General Interpretativa N.º 4/2010, no hizo otra cosa que *receptar este concepto que resulta coincidente con el mantenido por los Organismos de la Comisión Arbitral desde que se suscribió el Convenio Multilateral en el año 1977”*.

En referencia a la Resolución 26/08 (CA) que cita el apelante, en concordancia con lo expuesto por el a quo a fs. 5920, señala que la misma *“fue dictada en el marco de un caso concreto que difiere a lo discutido en estas actuaciones, motivo por el cual corresponde rechazarse el presente agravio”*.

En cuanto a la queja direccionada a las diferencias detectadas entre las percepciones declaradas y las ingresadas por los agentes, cita lo expresado por el juez administrativo a fs. 5910.

En punto a la sanción por omisión del tributo, afirma 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...”*

En lo referido a los intereses de aplicar a la multa, remarca que *“estos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término de la sanción”*, lo cual sostiene se ve

respaldado por el art. 886, que establece “*la mora deudor por el mero vencimiento de la obligación*”, art. 1723 y 765 del Código Civil y Comercial.

Por último, a los fines del tratamiento de la imputación de la responsabilidad solidaria indica que dicho instituto en materia fiscal “*reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos 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*”.

Agrega que “*se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee el beneficio de excusión*”.

Destaca que “*la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad*” y que *la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Conf. Art 24 Código Fiscal), circunstancia que en el particular los sindicatos no han desvirtuado*”.

En lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia “*no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad*”. Cita jurisprudencia.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: que en este estadio corresponde abordar los agravios proferidos contra la disposición delegada en crisis y resolver si la misma se ajusta a derecho:

1) De forma previa, corresponde pronunciarme acerca de la procedencia del planteo de nulidad efectuado por la parte.

En primer lugar, entiendo pertinente “*... recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por*

su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..." (S.C.B.A., en la Causa B 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En el contexto descripto, realmente no puede observarse el perjuicio que se alega, más allá de la clara disconformidad expuesta sobre la postura fiscal. Tal extremo, sin embargo, no hace a la validez del acto sino a la justicia de la decisión, extremo a ser resuelto en la instancia de apelación en trámite, mas no en el marco de una nulidad.

Paralelamente, estimo dable poner de manifiesto que si bien es cierto que la Administración ha rechazado las pruebas ofrecidas por el contribuyente en su descargo, lo ha realizado de forma justificada, brindando motivos suficientes para proceder del modo que ha conducido el procedimiento en materia probatoria, exponiendo con suma claridad las razones que, a su entender, tornaban improcedente e irrelevante para la resolución del conflicto la producción de los puntos de la Medida para Mejor Proveer/Prueba pericial e informativa propuestos por la parte (ver considerandos del Acto a foja 5911vta), los cuales podrán ser compartidos o no, siendo esta la faz subjetiva del asunto en análisis que corresponde realizar al intérprete, ya sea este el destinatario o bien el juzgador en esta instancia.

Que, en la labor creadora de la justa solución del caso, el estudio de las actuaciones administrativas, 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.

Ante ello, es menester ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código que rige esta materia.

De allí entonces, considero que la nulidad invocada no debe prosperar, lo que así voto.

2) Sentado lo anterior, corresponde ingresar con el examen de la controversia, a efectos de delimitar el alcance del decisorio según la convocatoria que se realiza en el recurso, considero necesario señalar -en aras de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se refuta respecto de la cuestión de fondo- que las causas del ajuste, según expuso la Agencia a fs. 5910 y 5910vta, fueron: “1) *Errónea aplicación de alícuota, toda vez que el contribuyente declaraba los ingresos provenientes de zona franca La Plata, como exentos; 2) Errónea Determinación del Coeficiente Unificado previsto en el art. 2 del Convenio Multilateral por Incorrecta determinación del coeficiente de ingresos y de gastos con respecto al período 2010; 3) Exceso de cómputo de pagos a cuenta con relación a los períodos 2010 (marzo, mayo, junio, agosto, noviembre y diciembre) y 2011 (enero), percepciones*”.

Siendo así, es de advertir que en los recursos de apelación interpuestos, los agravios vertidos giran exclusivamente, en torno a la improcedencia fiscal respecto: A.- Ventas desde y dentro de la Zona Franca La Plata. B.- Coeficiente Unificado del Convenio Multilateral período 2010. C.- Computo de percepciones en exceso. D.- Multa e Intereses. E.- Responsabilidad solidaria. En el orden mencionado, procederé a su tratamiento.

A.- Comenzando con el primer punto, resulta procedente examinar el agravio referido tanto a las operaciones concertadas dentro de la Zona Franca de La Plata (ZFLP) como también aquellas ventas realizadas desde la ZFLP al territorio aduanero general o especial de bienes de capital, consideradas todas ellas exentas por la firma contribuyente, y ajustadas por el organismo recaudador al entender que no se encuentran reunidos los requisitos exigidos para hacer uso de la dispensa impositiva.

A tal fin, comenzaré haciendo una breve reseña de la normativa involucrada en autos, para luego determinar si los ingresos provenientes de la actividad desarrollada por la firma apelante se ven alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En la Provincia de Buenos Aires la Ley 12.045 regla, hasta la fecha, el tratamiento a dispensar en tales supuestos. Dicha norma, en su artículo 1º, sostiene que “No están alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: a) los ingresos obtenidos por los sujetos radicados en las Zonas Francas de la Provincia de Buenos Aires, provenientes de actividades efectivamente realizadas en dicho ámbito territorial. No se encuentran comprendidos en este inciso los ingresos derivados de: 1) la venta de bienes al Territorio Aduanero General o Especial, salvo que se trate de bienes de capital que no registran antecedentes de producción en dichos ámbitos territoriales. 2) Locaciones (cosas, obras, o servicios) y/o prestaciones de servicios a locatarios que establecidos en el territorio aduanero general o especial las utilicen o exploten económicamente en los mencionados territorios; b) los ingresos provenientes de la introducción de bienes desde el Territorio Aduanero General o Especial con destino a la Zona Franca, como así también los derivados de las locaciones (de cosas, obras o servicios) y/o prestaciones de servicios que se realicen efectivamente en dichos territorios, con los sujetos radicados”. El artículo 3º, en su parte pertinente, reza que “...a los efectos de lo previsto en los artículos anteriores la expresión “sujetos radicados” comprende: a) los concesionarios de las zonas francas; b) los usuarios, sean directos o indirectos, que hayan inscripto su contrato de admisión ante el Ente de Administración y Explotación de las zonas francas”. (El resaltado no obra en el original).

Por otro lado la Ley Nacional N° 5142 reza: “Las Mercaderías admitidas en la Zona Franca podrán ser conservadas en depósitos, mezcladas, clasificadas y divididas en grupos y en general sometidas a todo género de operaciones. Podrá también en dicha Zona, fundarse establecimientos fabriles y efectuarse toda clase de operaciones industriales.” (artículo 2º). Asimismo, “Las Mercaderías introducidas en la Zona Franca o elaboradas en ella, podrán ser reexportadas libremente en cualquier tiempo. Las Mercaderías que salgan de la zona libre para la zona aduanera, serán sometidas a las tarifas y a los impuestos fiscales que les corresponden con arreglo a la Legislación en vigor, como si procedieran directamente del extranjero. Los artículos elaborados en la Zona Franca pagarán los derechos correspondientes a las materias primas empleadas en su fabricación.” (artículo 4º). (El subrayado me pertenece).-

Por su parte, el Decreto Reglamentario de la Zona Franca de La Plata N° 1788/93 entiende por Zona Franca a aquel ámbito dentro del cual la mercadería no está sometida a control habitual del servicio aduanero y su introducción y extracción no están gravadas con el pago de tributos salvo las tasas retributivas de servicios que pudieran establecerse, ni alcanzadas por las prohibiciones de carácter económico. En el artículo 6º prescribe que “En la Zona Franca de La Plata, Provincia de Buenos Aires, podrán desarrollarse actividades comerciales, de servicios e industriales, esta

última con el único objeto de exportar la mercadería resultante a terceros países. No obstante lo señalado precedentemente la Zona Franca de La Plata, Provincia de Buenos Aires, se podrán fabricar bienes de capital que no registren antecedentes de producción en el Territorio Aduanero General, a fin de admitir su importación a dicho Territorio. Los bienes de capital a que se hace referencia en el párrafo anterior a fin de su nacionalización, seguirán el tratamiento establecido en el Régimen General de importación de la Nomenclatura del Comercio Exterior (N.C.E.) y de las restantes normas tributarias que corresponda. A los efectos del cumplimiento de lo previsto en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación deberá confeccionar un listado de las mercaderías pasibles de dicho tratamiento y establecer los mecanismos de autorización de importación y control que considere convenientes". El artículo 27 agrega: "La introducción a la Zona Franca de mercadería aun cuando proviniera del Territorio Aduanero General o Especial, se considerará como si se tratare de una importación", mientras que el artículo 28 reza que "la extracción de la zona franca de mercadería aun con destino al Territorio Aduanero General o Especial, se considerará como si se tratare de exportación".

Ingresando a la controversia, debo anticipar que se encuentra fuera de discusión que SANDVIK ARGENTINA es usuaria de la ZFLP y que las operaciones fueron llevadas a cabo dentro de la misma.

En primer lugar, entiendo necesario destacar que el origen de los bienes vendidos no han sido de su producción en la ZFLP, sino que fueron introducidos a dicho ámbito espacial por la recurrente desde el exterior –aspecto reconocido por el apelante en la nota de fs. 372/373 cuando señala por un lado que desarrolla "actividades de almacenaje y comercialización"- y por otro que si la mercadería es vendida en Zona Franca, "el cliente es quien realiza el "ZFE" (Zona Franca Egreso) y junto con la factura de venta E que realiza Sandvik Argentina S.A. nacionaliza la mercadería y la misma egresa de Zona Franca"

Asimismo, tal como surge de la compulsa de las actuaciones, la fiscalización procedió a hacer mérito de las probanzas acreditadas. Específicamente, a partir del análisis de las notas aportadas por el contribuyente a fs. 5398/5407 y las circularizaciones cursadas obrante a fs. 1279/1311; 1662/1695; 1731/1880; 1895/2060; 2077/2246; 2248/2897, 2926/3096; 3929/4076 y 4078/4429, el agente fiscalizador concluyó respecto de su operatoria comercial en el Informe de fs. 5817 que "las ventas efectuadas en la Zona Franca La Plata fueron gravadas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en virtud de que la Ley 12.045 se refiere a bienes de capital producidos en la Zona Franca La Plata que no registren antecedentes de producción en el territorio Aduanero General o Especial, situación ésta que no registra el contribuyente de marras, **por cuanto este importa la**

mercadería la cual ingresa a la Zona Franca La Plata manteniéndose en depósito sin efectuársele ningún proceso, para luego ser ingresado al Territorio Aduanero General, con motivo de su venta a un cliente de este último territorio", conforme se desprende de fs 5913 vta (el resaltado me pertenece).

En la misma dirección se ha expresado esta Sala en autos "ALFACAR S.A." en sentencia del 5 de Noviembre de 2019, registrada bajo el número 2879 y, previamente, la Sala III en "ALFACAR SA", del 04/06/2019, Registro 4102; en "COVEMA SACIF", del 26/03/2019, Registro 4082 y en "ALFAMAQ VENTURI SA", del 24/11/2015, Registro 3241, entre otras.

Concretamente, del contexto fáctico antes descripto, se desprende claramente que la situación está alejada del supuesto de no gravabilidad que contempla la salvedad de la parte final del apartado 1), en tanto, como remarqué anteriormente, aquí no estamos en presencia de un bien de capital.

Además, tampoco se verifica actividad industrial alguna, pues el bien en cuestión involucra una típica operación de carácter comercial frente al gravamen, en cuanto ha sido introducido a la ZFLP por el vendedor para su reventa -cabe razonablemente presumir- en el mismo estado.

También descarto la acogida favorable de la otra postura esgrimida por el apelante, cuando pretende equiparar las operaciones de venta a una "exportación", a partir de lo dispuesto por el art. 28 del Decreto 1788/93, reglamentario de la Ley de creación de la ZFLP (no 5142), en consonancia con lo regulado por el inciso d) del art. 186 del Código Fiscal.

En efecto, sobre el tema concuerdo en un todo con los términos vertidos al respecto por la Autoridad de Aplicación a través del Informe N° 72/96, a cuyos argumentos remito, debiendo remarcarse, solamente, la conclusión a que arriba en cuanto sostiene que la norma del Código Fiscal restringe el significado de la expresión "exportación" circunscribiéndola "*sólo a la venta efectuada al exterior*", rematando que "*debe interpretarse que la venta se efectúa al exterior cuando se hace necesario el paso por una frontera que corresponde a los límites políticos del país*".

En idéntico sentido se ha expresado esta Sala en autos "VOLVO SUDAMERICANA S.A.C.I." en la fecha 11/04/2013, bajo registro N° 1709 y la Sala III, en autops "DROGUERÍA DEL SUD SA", del 27/04/2022, Registro 4519, entre muchas otras.

Asimismo, cabe traer a colación lo sostenido por esta Sala II, Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine, en autos "MAYCAR S.A", sentencia del 27 de septiembre de 2016, registrado bajo el N° 2306, en el que se ha sostenido: "*En primer lugar, descarto*

toda entidad al argumento interpretativo de la norma que vierte, cuando apoyándose en la modificación introducida por Ley 14.333 (B.O. 30/12/11), “al establecer el supuesto de no gravabilidad a “las exportaciones a terceros países”, razona que, recién a partir de su vigencia es posible considerar la postura que sostiene la Administración, cuando aduce -en lo medular, conforme lo expuesto por la Representación Fiscal a foja 19376- que para excluir a las exportaciones, como actividad no gravada, la previsión legislativa “requiere la existencia de operaciones de venta concretadas hacia terceros países, es decir ámbitos no sometidos a soberanía nacional”. En efecto, a mi modo de ver, la diferencia terminológica empleada por el legislador, al disponer en la (norma) que aquí concierne -inciso d) del art. 160 del CF to. 2004- que se encontraban al margen de la imposición “las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior ...” , y ahora (Ley 14.333) aludir a que las exportaciones que poseen dicho alcance son aquellas que se realizan a “terceros países”, no pasa de ser una mera cuestión semántica, que no altera el significado, unívoco, con el cual siempre ha sido concebida la franquicia , tal la conceptualización que efectúa el Fisco y con la que coincido, pudiendo aseverarse, por lo tanto, que ninguna conclusión favorable a la tesis sostenida por la accionante cabe extraer de la circunstancia legislativa que refiere”.

En razón de los argumentos expuestos, considero que corresponde convalidar la pretensión fiscal en el punto en tratamiento lo que así declaro.

B.- Bajo el punto indicado, cabe comenzar por el agravio referido al coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral.

En primer lugar, cabe dejar en claro, tal como surge detallado en el Informe Final (fs 5819), que los ingresos computables respecto de “*los Servicios Administración prestados a Sandvik Mining and Construcción Argentina SA y Walter Argentina SA*” han sido ajustados en virtud de que el contribuyente los declaraba por el importe \$ 3.877.081,89, cuando del Anexo VII de los Estados Contables cerrados al 31/12/2009 (fs. 300), suscriptos por el Cdor Oscar Gutzweiler, se desprende que los mismos ascendían a \$ 4.096.785, sin proceder la firma a justificar dichas diferencias endilgadas, ya sea tanto en la etapa de fiscalización como en la de descargo y/o recursiva.

Sentado ello, cabe abordar ahora el agravio direccionado a las operaciones de venta efectuadas por la firma al cliente Cefas S.A., a partir de que la Administración considera incorrecta la posición de SANDVIK de adjudicarlas a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, destacando que el ajuste carece de argumentos por lo que solicita la nulidad.

Subsidiariamente destaca que la comercialización con CEFAS S.A. *“ha sido entre ausentes”*, a partir de que el propio comprador informó a fs. 3596 que *“la modalidad mediante la cual se concretan las operaciones es vía mail o en forma telefónica”*, siendo su domicilio aquel situado en calle Adolfo Alsina 1450 Piso 5 de Ciudad Autónoma de Buenos Aires adjuntando facturas en Anexo II.

A su turno, la Representación Fiscal reproduce la manifestación realizada por el cliente (circularizado) CEFAS S.A., transcripta por el Juez Administrativo en el Acto (fs 5917 vta) en nota obrante a fs. 1214/1215, consistente *“En el caso de CEFAS S.A. a fojas 3596/3597, luce respuesta a la circularización efectuada, en la cual la mencionada firma manifiesta que se retira la mercadería del proveedor haciéndose cargo de la contratación y cargo del transporte. Los domicilios utilizados con el proveedor fueron en: Canteras de Quilpo de Córdoba, Calela Providencia en Provincia de Buenos Aires y San Juan, siendo la administración en Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*.

En virtud de ello, la Administración determina de la respuesta de CEFAS S.A. que *“en todas las operaciones de compra, retira la mercadería, de la planta del proveedor (Sandvik Argentina S.A.) ubicada en San Justo, Provincia de Buenos Aires”*.

Asimismo, en lo que tiene que ver con el agravio de ventas entre ausentes, la Administración reproduciendo la nota presentada por el contribuyente a fs. 424/425, sostiene que *“debe estarse al lugar donde se produce la entrega de la mercadería, atento que es allí el lugar en que se perfecciona la vinculación económica entre el contribuyente de marras y sus clientes, de la cual provienen sus ingresos”*, cfr papel de trabajo de 5751/5753 y facturas de fs. 3596/3605.

En el marco detallado, cabe desestimar el pedido de nulidad vertido por la parte a partir de la supuesta falta de motivación del ajuste, atento no advertir la ausencia de argumentación/elementos alguno por parte de la Administración que hacen a la validez del acto, reduciéndose la postura de la firma a una mera disconformidad con el fondo del asunto.

Aclaro ello, y a partir del contexto descripto, se puede observar que la controversia del asunto radica en dilucidar -exclusivamente- si el ajuste del coeficiente de ingresos determinado por el fisco para la Provincia de Buenos Aires durante los períodos fiscalizados, únicamente en lo que respecta a las operaciones de ventas con CEFAS S.A., ha sido correctamente liquidado.

En ese sentido, comprendo que, más allá de establecer si las operaciones de ventas han sido celebradas “entre presentes” o “entre ausentes” (siendo la misma una

discusión doctrinaria y no normativa), la contienda a resolver resulta ser la determinación del criterio de asignación de ingresos, a partir del diverso criterio a aplicar que postulan las partes, esto es asignando los ingresos de acuerdo al “domicilio del adquirente” o bien según el “lugar de entrega de la mercadería” (parecer fiscal).

Teniendo presente lo expuesto, corresponde dejar en claro la postura errónea adoptada por la Autoridad de Aplicación, basada en no considerar el “*lugar de utilización de los bienes*” en extraña jurisdicción que informa CEFAS S.A. en su cd magnético de fs. 3895, por motivo de que “*debe estarse al lugar donde se produce la entrega de la mercadería, atento que es allí el lugar en que se perfecciona la vinculación económica entre el contribuyente de marras y sus clientes*” (tal como se expone a fs. 5918).

Sostengo ello, a partir de compartir los argumentos volcados por la Comisión Arbitral, en la Resolución n° 13/2010, donde -ante una contienda similar- el Organismo Interjurisdiccional deja en claro que “*en el caso de que la mercadería o bienes los remitiera el vendedor, **el lugar de entrega es el de destino de los mismos sin que tenga relevancia si el flete está a cargo o no de los compradores**. Que la leyenda que se encuentra inserta en los remitos agregados a las actuaciones no hace que pueda variar la conclusión que antecede, puesto que ella puede tener importancia en lo que hace a las responsabilidades de ambas partes en el transporte de las mercaderías pero no cambia su destino final*” (el resaltado me pertenece). Más cercano a la actualidad, resulta idéntico criterio ha sentado el mismo Organismo en la Resolución 20/2019 (cuya empresa CARRARO ARGENTINA S.A. interpuso recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, Sala I sentencia del 26/09/2024, Registro N°2560) cuando sostiene que “*...Esta Comisión tiene dicho en varios precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, **no responde al lugar físico de entrega de las mismas, como pretende la provincia de Buenos Aires, (el hecho de que el vendedor se haya hecho cargo o no del flete, o la mercadería haya sido retirada por el cliente, no determina que el origen de los ingresos deriven de ella), sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron las ventas y en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción y el mismo se corresponda con un domicilio perteneciente al comprador adquirente de los bienes...***” (el resaltado me pertenece).

Previa y reiteradamente sostuvo: “*...esta Comisión tiene dicho que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos*

provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni a la jurisdicción donde la operación fue concertada, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas (en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción). Que en función de lo expuesto, en el caso concreto corresponde atribuir los ingresos a la jurisdicción de destino final de los bienes, coincida o no con el lugar de entrega de los mismos...” (Resolución C.A. N° 6/2019 “Whirlpool Argentina S.R.L. c/ provincia de Buenos Aires”, entre muchas otras).

Ahora bien, en base al criterio adoptado en relación a la asignación de los ingresos entre las distintas jurisdicciones (lugar de entrega/destino final de los bienes), advierto que de los papeles de trabajos y la documental adunada a las actuaciones, en la cual se basa la Administración para llevar a cabo el ajuste, surge información decisiva para modificar el coeficiente de ingresos.

Específicamente, hago mención del papel del trabajo de fs. 5751/ 2752vta. consistente en el armado de coeficiente de ingresos que realiza la Administración, donde surgen las ventas realizadas al cliente CEFAS S.A., remitiéndose a la respuesta emitida por el propio cliente a raíz de la circularización cursada por el Fisco (obran a fs. 3596/3605).

Allí, CEFAS S.A. manifiesta con detalle “*los productos adquiridos*” a SANDVIK ARGENTINA S.A. CUIT 33-61200544-9 “*indicando el lugar de utilización de los bienes previstos durante el período 01/2009 a 05/2011*”, destacando asimismo el CD magnético que figura agregado (en sobre) a fs. 3895, donde expone en una columna del archivo digital el “*Lugar de Utilización del bien*”.

Concretamente, en la información brindada por el cliente mencionado de la firma fiscalizada, cuyas operaciones fueran el único motivo de agravio de la firma referida al coeficiente de ingresos, consta la individualización de cada ciudad donde vaya a ser utilizado el bien, radicados algunos en Provincia de Buenos Aires (Olavarría) y otros (en su mayoría) en extraña jurisdicción, comprendiendo que en dichos lugares es el destino/utilización por parte de CEFAS S.A. de los bienes comercializados por SANDVIK ARGENTINA S.A.

Por lo tanto, obrando -singularizado- el sitio/ciudad del lugar de utilización de los bienes/destino final (y por consecuencia la jurisdicción), la Agencia deberá proceder (considerando la información del cd magnético de fs. 3895) a realizar una nueva liquidación del gravamen en función del criterio propuesto, esto es, asignando a extraña jurisdicción los ingresos provenientes de aquellas operaciones con el cliente

CEFAS S.A. donde la utilización del bien/lugar de destino final sea fuera de la provincia de Buenos Aires, lo que así declaro.

Por otro lado, en lo vinculado al agravio vertido contra el coeficiente de gastos impugnado, direccionado puntualmente contra la inclusión de las cargas sociales entre los gastos computables, es posible adelantar que le asiste razón a la parte apelante cuando afirma que las mismas deben ser consideradas como no computables a los fines de la determinación del coeficiente de gastos para el ejercicio 2010.

Para justificar la decisión, es importante traer a colación el criterio sentado por la Comisión Arbitral, quien en la Resolución General 04/2010 (mencionada por la firma en su recurso) estableció (art. 1º) que *“las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gasto en los términos del artículo 3º del Convenio Multilateral”*, con vigencia *“a partir del ejercicio fiscal 2011”* a tenor de lo dispuesto, posteriormente, por el mismo Organismo

mediante Resolución General 6/2010.

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

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

Dicho en otras palabras, del juego de ambas normas, se desprende que la medida adoptada por el Organismo Interjurisdiccional ha implicado un típico cambio de criterio, en particular desde el sostenido en un caso concreto por la Resolución C.A. n° 26/08 (*“Cia. Internacional de Tecnología y Servicios S.A. c/Rentas del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”*), en el cual entendió que estos conceptos tienen naturaleza tributaria, encuadrando como gastos no computables.

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

Registro 4422 de la Sala III).

Paralelamente, se confirma lo actuado para el período fiscal 2011.

C.- En relación al ajuste referido a las percepciones que se ha tomado el contribuyente en sus declaraciones juradas, cabe anticipar su confirmación.

Ello así, a partir de observar la falta de crítica concreta y razonada llevada a cabo en esta instancia por la parte apelante contra la pretensión fiscal, destacando a su vez que las inconsistencias detectadas han sido únicamente sobre las percepciones, impugnando aquellas correspondientes a otras jurisdicciones y de IVA (que ascienden a \$ 1.214,64 para el periodo 2010 y \$ 330,06 para el 2011), en tanto que respecto de las retenciones, retenciones bancarias y retenciones aduaneras se consideraron las declaradas por el contribuyente, conforme surge de los papeles de trabajo de fs. 5756/5757.

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

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

En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que

estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Y es en ese sentido, que comparto lo sostenido por esta Sala en el ya citado antecedente “Destilería Argentina de Petróleo SA” del 29/12/2016, Reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *“...requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal, atento las dificultades para determinar el deslinde entre ventas mayoristas y el consumidor final..., circunstancias todas ellas que inducen a razonar que el contribuyente bien pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando, como asimismo no se advierte una actitud por parte de la firma de intentar eludir la obligación impositiva a su cargo...”*.

Como consecuencia de ello, resulta aceptable admitir la concurrencia de la causal exculpatoria, de manera que es dable dejar sin efecto la multa establecida, al entender que no se ha configurado infracción alguna a raíz de la causal analizada.

Por lo tanto, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 7° del acto apelado, lo que así declaro.

4) Finalmente, corresponde adoptar una decisión sobre la viabilidad de hacer efectiva la pretensión fiscal, en relación al pago del gravamen y accesorios, respecto de las personas humanas a que se refiere el artículo 10 de la Disposición en crisis, Sres. Gary Hughes, Oscar Cornelatti, Horacio Luciano Bisi y Patricio Alberto Martín.

En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria, bajo regulación legal 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 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 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 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 de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Actas de fs. 4500/4507 y Formularios R-200 de fs. 4525/4526). 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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Gary Hughes, Oscar Cornelatti, Horacio Luciano Bisi y Patricio Alberto Martín.

No pierdo de vista sin embargo, 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/ Insaurrealde, 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 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 (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los Sres. Gary Hughes, y Patricio Alberto Martín, respecto a quienes no se evidencia intervención alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto de los Sres. Oscar Cornelatti y Horacio Luciano Bisi. Para ello, basta con observar, por un lado las Memorias y Estados Contables al 31 de diciembre de 2010 (y sus comparaciones con el año anterior), las declaraciones juradas de la firma en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (CM03), en el Impuesto a las Ganancias y del Impuesto al Valor Agregado,

todas presentadas y suscriptas por el Sr. Oscar Cornelatti a fs. 126/161, 204/218, 219/221 y 248/256 respectivamente, en tanto que para el Sr. Horacio Luciano Bisi la suscripción de las Memorias y Estados Contables al 31 de diciembre de 2009 a fs. 264/300, con descripción pormenorizada de los pasivos impositivos de la empresa.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos a los Sres. Cornelatti y Bisi.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Finalmente, en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna. De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos a fs. 5948/5973 por los Sres. Diego Abel Villagrán y Maximiliano Martínez, en carácter de apoderados de la firma SANDVIK ARGENTINA S.A.; a fs. 5987/5999 y 6022/6034 por la Dra. María Inés Corrá como apoderada de los Sres. Gary Hughes y Oscar Cornelatti y a fs. 6060/6071 y 6084/6096 por los Sres. Horacio Luciano Bisi y Patricio A. Martín, ambos por derecho propio, todos con el patrocinio letrado de la citada profesional; contra la Disposición Delegada N° 184, dictada por el Departamento de Relatoría I la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de mayo de 2017. **2)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto B) del presente Pronunciamiento. **3)** Dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 7° del acto apelado. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 10 del citado acto, respecto de los Sres. Gary Hughes y Patricio A. Martín. **5)** Confirmar la disposición impugnada en lo demás en que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones 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 SEFCS Nº 184, dictada por el Departamento de Relatoría I la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de mayo de 2017, 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.

En relación con los agravios traídos a consideración de este Cuerpo, adhiero a los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor al rechazo del pedido de nulidad, al tratamiento fiscal otorgado a las ventas desde y dentro de la Zona Franca La Plata, al ajuste referido a las percepciones que se ha tomado el contribuyente en sus declaraciones juradas y a la concurrencia de la causal exculpatoria respecto de multa por omisión aplicada, lo que así declaro.

En lo tocante al ajuste del Coeficiente de ingresos, advierto que en el año 2010 comenzó a consolidarse, por parte de los Organismos del Convenio Multilateral el criterio de atribuir los ingresos a la jurisdicción en la que se verifica el "destino final" del producto comercializado (ello, en la medida de que éste sea del conocimiento del vendedor o, en su defecto, asignarlos al domicilio del adquirente y por último, imputar según el criterio del lugar de entrega). Por ello, coincido con el Vocal preopinante en su criterio resolutivo, como así también, contra la inclusión de las cargas sociales entre los gastos computables para el armado del Coeficiente de gastos para el ejercicio fiscal año 2010 pero confirmando la postura fiscal sobre el punto por el año 2011, lo que así voto.

Por último 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 Nº 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 destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), 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 incoados a fojas 5948/5973, 5987/5999, 6022/6034, 6060/6071 y 6084/6096 por los Sres. Diego Abel Villagrán y Maximiliano Martínez, como apoderados de SANDVIK ARGENTINA S.A., Horacio Luciano Bisi y Patricio A. Martín, por su propio derecho y por la Dra. María Inés Corrá, como apoderada de los Sres. Gary Hughes y Oscar Cornelati y como patrocinante de todos los antes citados, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 184, dictada con fecha 9 de mayo de 2017 por el Departamento de Relatoría I la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el **Considerando III** del presente. **3)** Dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 7º del acto apelado. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 10 del citado acto. **5)** Confirmar la disposición impugnada en lo demás en que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a la solución propuesta por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente a los Recursos de Apelación interpuestos a fs. 5948/5973 por los Sres. Diego Abel Villagrán y Maximiliano Martínez, en carácter de apoderados de la firma SANDVIK ARGENTINA S.A.; a fs. 5987/5999 y 6022/6034 por la Dra. María Inés Corrá como apoderada de los Sres. Gary Hughes y Oscar Cornelati y a fs. 6060/6071 y 6084/6096 por los Sres. Horacio Luciano Bisi y Patricio A. Martín, ambos por derecho propio, todos con el patrocinio letrado de la citada profesional; contra la Disposición Delegada N° 184, dictada por el Departamento de Relatoría I la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de mayo de 2017. **2)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de treinta (30) días, una nueva liquidación del impuesto determinado en autos, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III Punto B) del presente Pronunciamiento. **3)** Dejar sin efecto la multa aplicada en el artículo 7º del acto apelado. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 10 del citado acto, respecto de los Sres. Gary Hughes y Patricio A. Martín. **5)** Confirmar la disposición impugnada en lo demás en que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones 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°2360-357201/11 "SANDVIK ARGENTINA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34921158-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° 3822 .-