

Actualidad en Derecho Tributario

Autores: Sastre, Mercedes Maltz, Ezequiel

Citas: TR LALEY AR/DOC/1083/2022

Publicado en: JABA 2022 (junio), 11 JA 2022-II

[\(*\)](#)

[\(**\)](#)

Multa por COT. Declaración de nulidad

TFiscal, Buenos Aires, sala III, "Aguas Danone de Argentina SA", 19/08/2021, TR LA LEY AR/JUR/217022/2021; "Volkswagen Argentina S.A.", 31/08/2021, TR LA LEY AR/JUR/217023/2021

En ambos expedientes en trámite por ante la Sala 3, se discutió la procedencia de la multa establecida en el art. 82 del Cód. Fiscal, por cuanto se habría constatado que las firmas habrían trasladado bienes dentro del territorio provincial sin la documentación de respaldo exigida por ARBA, infringiendo, de este modo, lo dispuesto por el art. 27 de la R.G. (AFIP) 1415 y mod. y art. 621 de la D.N. Serie "B" 1/04.

La instrucción de la causa en "Aguas Danone" fue llevada a cabo por el Dr. Lapine quien al momento de decidir recordó los extremos de los arts. 82 del Cód. Fiscal, 621 de la D. N. Serie "B" 1/04 y 27 de la RG (AFIP) 1415, a partir de los cuales surge la obligatoriedad en cabeza de la firma de obtener, en cada traslado que realice, la documentación pertinente. El Dr. Lapine advirtió que la firma, en oportunidad de concurrir a la audiencia de ley, presentó descargo en donde alegó la existencia de la carta de porte y remitos de carga. Sin perjuicio de haberlos acompañado, la Autoridad de Aplicación no los consideró sosteniendo que al momento de constatarse la infracción, es decir, cuando se hizo el acta, esa documentación no fue exhibida. El Fisco sostuvo que se estaba frente a una obligación de naturaleza instantánea, cuya inobservancia se configuró al momento de ser los hechos constatados, no pudiendo subsanarse a través de presentaciones posteriores.

El instructor manifestó que de haberse sido considerada la documentación aportada por la firma, la imputación inicial hubiera sido dejada sin efecto. Y en este contexto sostuvo: "...la consumación de la infracción —cualquiera que sea— no se produce ante la simple constatación de un hecho que es —a priori— contrario a la norma, en tanto la viabilidad del reproche (inicial) dependerá de las defensas que se articulen". Agregó que "...la obligación consiste en trasladar mercaderías en el territorio de la provincia de Buenos Aires amparado por documentación pertinente, eso es, "mediante factura, remito, guía, o documento equivalente..." pero ello no significa que ante la falta de exhibición o acompañamiento de dicha documentación se tenga por sucedida la acción típica enrostrada, puesto que de entenderse la normativa de ese modo, se tornaría inútil cualquier esfuerzo del imputado dirigido a ensayar su defensa, ya sea en la audiencia prevista, el descargo o el recurso que en la instancia del Tribunal se analiza.

De ese modo, haciendo mérito de la documentación acompañada y los antecedentes del caso, la instrucción aplicó —con cita del art. 71 del Cód. Fiscal— el principio de la bagatela, dejando sin efecto la sanción aplicada.

El Contador Crespi disintió con la solución arribada por la Instrucción y analizó las cuestiones traídas a consideración mediante el recurso de apelación interpuesto. En este sentido, el Vocal manifestó que se encontraba alterada la motivación del acto sancionador por cuanto el mismo no contenía los parámetros considerados para obtener el quantum de la multa aplicada, es decir, no había expresión del porcentaje de la multa con respecto al valor de la mercadería transportada. Advirtió que esta sola circunstancia no hubiera sido suficiente para declarar la invalidez de la disposición, pero cierto es que el valor determinado por la Autoridad de Aplicación respecto de la mercadería en tránsito, tampoco le fue notificado a los apelantes en el acto cuestionado y mucho menos el procedimiento llevado a cabo para establecerlo. Sostuvo que el desconocimiento de los parámetros utilizados por la Administración para establecer el valor de la mercadería y en consecuencia el cálculo de la multa, colocaron al apelante en una situación de indefensión para ejercer una defensa idónea ante el Tribunal puesto que no se pudo determinar, por ejemplo, la magnitud del reproche fiscal (en su equivalencia con el valor de la mercadería transportada), la incidencia sobre el mismo de los atenuantes y agravantes merituados por la Autoridad de Aplicación y la razonabilidad de los cálculos realizados a partir de los elementos y datos que fueron utilizados en esta tarea.

Por todo ello, el Cr. Crespi declaró la nulidad del acto en crisis en los términos del art. 128 del Cód. Fiscal.

El Dr. Carballal acompañó el voto del Cr. Crespi, por lo que, por mayoría, se declaró la nulidad de la resolución sancionatoria.

Por su parte, en Volkswagen Argentina, la instrucción llevada a cabo por el Cr. Crespi analizó los planteos de nulidad opuestos por los apelantes, fundados en la vulneración del derecho de defensa como consecuencia de diversos defectos y omisiones que ostentaría el acta de comprobación. En este aspecto, consideró que la doctrina y jurisprudencia mayoritarias han reconocido que las actas administrativas labradas por los agentes fiscales en ejercicio de sus funciones, tienen el carácter de instrumentos públicos y, en consecuencia, resulta necesario promover acción de redargución de falsedad para cuestionarlas.

Crespi analizó los antecedentes obrantes en las actuaciones, especialmente la imputación formulada por el Fisco: "no haber tramitado el COT o Remitos Electrónicos necesarios para amparar legalmente el transporte de los bienes en el territorio de la provincia de Buenos Aires". Advirtió que, al momento de presentar el descargo de ley, la firma acompañó la documentación requerida y destacó que la misma había sido tramitada un día antes del traslado efectuado. Por su parte, consideró que en el acto sancionatorio el Juez administrativo reconoció la existencia de remitos electrónicos pero mantuvo la multa aplicada, ya no por ausencia de COT o Remito Electrónico, sino por existir discrepancias en los datos informados. Así las cosas, destacó una clara modificación de la imputación formulada. Esta situación fue considerada por el Cr. Crespi como atentatoria al principio de congruencia y al debido proceso en la medida que la Autoridad de Aplicación le quitó a la sumariada una instancia defensiva: la del descargo. En este sentido, dijo que "... cabe reiterar, toda vez que —conforme la imputación primigenia que entablara el Fisco— aquella acudió a dicha instancia defensiva con el norte direccionado en punto a acreditar que, contrariamente a lo endilgado por este, efectiva y oportunamente había tramitado la documentación de respaldo pertinente. Y de hecho, no puede perderse de vista que así lo hizo (tal como el propio Juez Administrativo lo reconoce en el acto sancionatorio)". "En todo caso, la Autoridad de Aplicación, si consideraba que la documentación acompañada en el descargo presentaba inconsistencias, debió imputar —precisamente— esta nueva conducta infraccional, instruyendo el debido sumario...". De esta manera la firma no se hubiera visto privada de una instancia en su defensa.

Así las cosas, declaró la nulidad del procedimiento llevado a cabo por ARBA.

El Dr. Carballal adhirió a la postura del Cr. Crespi mientras que el Dr. Lapine expresó su coincidencia, aunque difirió con la declaración de nulidad del procedimiento. Al respecto, dijo que debía dejarse sin efecto el acto en cuestión toda vez que si bien surgía con claridad el diverso encauce que el Fisco le había dado al trámite con posterioridad al descargo presentado por la firma, cierto era que, a ese momento —descargo junto con la prueba arrojada—, ya se encontraba acreditada la ausencia de conducta típica por parte de la firma.

Responsabilidad solidaria. Efectos de la jurisprudencia de la Suprema Corte

TFiscal, Buenos Aires, sala III, "Distribucion Masiva SA", 14/12/2021, TR LALEY AR/JUR/217024/2021

En estas actuaciones, la Sala 3 resuelve la procedencia de la responsabilidad solidaria de la directora de la firma, a la luz de la reciente jurisprudencia de la Suprema Corte recaída en los autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021); "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (C. A.72776; Sentencia de fecha 31 de agosto de 2021) y "Fisco de la Prov. de Buenos Aires c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (C. A. 71078; Sentencia de fecha 31/08/2021), en las que el Supremo Tribunal declaró la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Cód. Fiscal.

En las actuaciones se había declarado la extemporaneidad del recurso de apelación interpuesto por la firma, por lo que el trámite había continuado con la queja opuesta por la responsable solidaria. Asimismo, "Distribución Masiva" había informado en los autos la suscripción a un plan de pagos.

El Contador Crespi, como instructor de la causa, manifestó la necesidad de alterar el orden de los agravios introducidos por la responsable solidaria en razón de los cuales controvertía la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria que le había sido extendida. En este sentido, dijo que la Corte local había tratado la cuestión *in re* "Toledo, Juan Antonio c/ARBA", concluyendo sobre la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Cód. Fiscal. En cuanto al punto en discusión, manifestó que el Alto Tribunal en la causa mencionada, había analizado el régimen del Código Fiscal advirtiendo —entre otras cosas— que el sistema operaba de manera objetiva al prescindir de la necesidad de que el Fisco acreditara la culpa o dolo del sujeto al momento de su extensión, al ser suficiente la mera acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma. De esta forma, la única causal de exculpación prevista en el art. 24 del Cód. Fiscal "...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", operaba tan rígidamente en el contexto descripto, que quedaba neutralizada.

El Contador Crespi advirtió también que la Corte local había contrastado el régimen local con el normado en la ley 11.683 en lo referente al modo de hacer efectivo el reclamo: subsidiariamente en el primero de ellos y simultáneo en el local. Finalmente, también resaltó que la imputación era realizada en forma automática a todos los miembros del directorio sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, siendo que esta cuestión estaba directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Crespi entendió que la Corte había consolidado su doctrina en esta materia al fallar en los 3 antecedentes mencionados, por lo que su aplicación al presente caso devenía procedente.

En consecuencia, hizo lugar al recurso interpuesto y dejó sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a la recurrente.

El Dr. Carballal disintió con esta postura. Para ello brindó los siguientes argumentos: 1.- La responsabilidad solidaria tiene un fundamento estrictamente recaudatorio; 2.- 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. En este aspecto, agregó que para el caso de los dirigentes de sociedades comerciales existe un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general; 3.- Uno de los límites a los que debe someterse cualquier organización es el interés público en tanto dirigir una empresa privada supone algo más que el objetivo de lucro; 4.- 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 incumplir respondan personalmente por sus consecuencias; 5.- Las reglas de la responsabilidad tributaria deben buscarse en fuentes propias ya que 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). Su marco es entonces la "Teoría General del Hecho Imponible"; 6.- No debe perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad que encuentra explicación en el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad.

Carballal consideró que había quedado probado en las actuaciones mediante la documentación pertinente (constitución societaria, memoria del directorio, actas de asamblea y directorio, balances), el ejercicio de la función de administración por parte de la apelante, función que, por otra parte, no había sido discutida por ella.

Destacó, del mismo modo, el carácter de subsidiariedad que tiene la responsabilidad en tanto el Fisco puede demandar la deuda tributaria en su totalidad al contribuyente como a los responsables solidarios, 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 este", aseveró.

Sostuvo que la mencionada jurisprudencia de la Corte local no era aplicable al presente caso en la medida que el pretendido aspecto subjetivo que los fallos reclamaban, se encontraba presente en las actuaciones habida cuenta que, de la lectura del recurso interpuesto, surgía de que la recurrente había decidido el obrar tributario de la empresa.

Ahora bien, en materia sancionatoria —art. 63 del Cód. Fiscal— señaló su coincidencia con la doctrina que surge del antecedente "Toledo", por lo que declaró inoponible la norma en el presente caso, por alterar el principio de la personalidad de la pena. Recordó que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal y en esa medida, le eran aplicables los principios que rigen el derecho penal, "sobre todo aquellos de raigambre constitucional".

La Dra. Ceniceros coincidió con los extremos expuestos por el Dr. Carballal. Entre otras cuestiones dijo que "...puede admitirse que razones de celeridad y economía procesal en sí mismas, abastecan una decisión que recurra a la aplicación de oficio del fallo en cuestión, sobre todo si se puede advertir por la composición del tribunal superior una tendencia creciente a la consolidación del criterio sentado para otros casos a futuro. Sin embargo, entiendo que la cuestión a resolver, dado que se echa por tierra el régimen local, exige máxima prudencia en lo que refiera al acatamiento irrestricto por parte de este tribunal".

Así las cosas, recordó algunos precedentes de las Cámara en lo Contencioso Administrativo que habían ratificado la constitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria local: "La solidaridad tributaria persigue fines de orden público, no resulta una decisión legislativa exorbitante o extraña al derecho común (...) es una técnica normativa destinada a asegurar el cumplimiento de obligaciones emergentes del tráfico jurídico, privado y público (del Voto de

Ana M. Bezzi, en Koshiba s/Apremio, CCASM del 09/05/2016).

En "Yell Argentina SA c/Tribunal Fiscal" de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata del 02/12/2014, unánimemente se votó sobre la armonía entre el art. 21 del Cód. Fiscal y la ley 19.550 diciendo: "El órgano de dirección, en tanto es responsable de la conducta fiscal del ente societario, impregna la responsabilidad solidaria de sus integrantes, en la medida en que ello conlleve una hipótesis de responsabilidad suya en el ejercicio del desempeño societario..." (Voto del Dr. De Santis).

En este contexto, la Dra. Ceniceros recordó su posición *in re* Faesca SA del 14/0/05 cuando dijo que: "el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad, no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes nacionales o las provinciales". Agregó que el instituto en discusión tiene como fines asegurar la recaudación necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado y que el legislador local entendió que los responsables solidarios son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa y por eso los ha colocado a la par, deviniendo entonces en solidaria, ilimitada no subsidiaria. En este último aspecto, señaló que aún la justicia nacional no ha encontrado óbice la inclusión de todos los obligados, directos o responsables solidarios, en el mismo procedimiento de determinación impositiva, sin perjuicio de que *a posteriori* el Fisco establezca una prelación para la ejecución de la deuda.

Respecto de la crítica dirigida a la necesaria constatación del elemento subjetivo, señaló que la norma local no era ni automática ni objetiva, en tanto los representantes podían acreditar haber exigido a la sociedad el pago de los impuestos y que ella los colocó en la imposibilidad de hacerlo. Concluyó que esta fórmula debe ser interpretada por el juez a la luz de los hechos del caso y las probanzas traídas. "En estos casos la acción negligente ante el incumplimiento de la obligación se caracteriza por la previsibilidad de las consecuencias derivadas de su acción o inacción, la posibilidad que tiene el presunto responsable es evitarla y la manifestación de una conducta en contrario".

La Dra. Ceniceros votó por la confirmación de la responsabilidad solidaria luego de haber analizado el contenido del recurso de apelación interpuesto y las probanzas acercadas a las actuaciones y especialmente, el tipo social elegido para el desarrollo de la actividad. Del mismo modo, y por los mismos fundamentos que el Dr. Carballal, dejó sin efecto la sanción aplicada.

Ingresos brutos. Atribución de resultados. Realidad económica

Comisión Plenaria del Convenio Multilateral. Resolución C.P. N° 8/2021. "Banco Industrial SA c/ Provincia de Buenos Aires", 14/12/2021

En el caso bajo comentario, se debatió el criterio de asignación de resultados utilizado por la entidad bancaria en el marco del Convenio Multilateral (CM). El Fisco bonaerense cuestionó a este y el caso fue llevado a la Comisión Arbitral.

Este organismo resolvió la contienda a favor de la Provincia, lo que provocó la apelación ante la Comisión Plenaria.

En este contexto esta última expuso que respecto de las cuentas relacionadas con operaciones entre entidades financieras, con títulos públicos, con fideicomisos financieros y obligaciones negociables, el procedimiento de atribución de los resultados a las distintas jurisdicciones empleado por el Banco Industrial S.A. pareciera que responde al criterio del lugar de concertación de las operaciones que, aparentemente sería la CABA.

La Comisión Plenaria entendió que dicho criterio violenta el principio de la realidad económica dado que la atribución debe realizarse al lugar en que se haya hecho efectiva la prestación, independientemente de donde se realizó el negocio jurídico y la concertación de la operación.

Así, cuando se trata de los resultados de las cuentas en cuestión, ya sea positivos o negativos, estos se originan por la colocación de fondos o por la captación, que, salvo prueba en contrario, están relacionados con la entidad financiera en su conjunto, es decir, tanto de la sede central como de sus sucursales o filiales habilitadas, y no del lugar donde se ha efectuado la concertación o registración de las operaciones.

Por ello, si es posible contar con la información para atribuir con certeza los resultados de estos conceptos, estos deben ser atribuidos a las jurisdicciones conforme a lo previsto en el CM, pero la falta de elementos precisos que permitan realizar la asignación directa a cada jurisdicción, se debe recurrir al prorrateo de estos mediante la utilización de un parámetro lógico resultante de las demás atribuciones realizadas por el propio contribuyente dentro del cálculo de la sumatoria y, en ese sentido, se entiende razonable la metodología empleada por la provincia de Buenos Aires.

Para el caso de las cuentas relacionadas con préstamos prendarios e hipotecarios y relacionados con intereses, la Comisión Plenaria estableció que no obran en las actuaciones elementos para realizar una atribución con certeza; por ello se debe adoptar un parámetro lo suficientemente representativo, y respecto del utilizado por la jurisdicción simplemente se puede observar que es una presunción que ha utilizado conforme a las facultades que su legislación le permite, motivo por el cual corresponde no hacer lugar a la pretensión de la entidad accionante.

Finalmente advierte que no se dan los requisitos de aplicación del Protocolo Adicional.

Tasa de seguridad e higiene. Prestación efectiva

JContencioso administrativo Nro. 1, La Plata, "Distribuidora 520 Cooperativa de Trabajo Limitada c/ Municipalidad de La Plata s/ pretensión restablecimiento o reconoc.", 21/02/2022, TR LALEY AR/JUR/17115/2022

En el precedente indicado, se discutió una vez más sobre la validez de los requisitos para el cobro de la tasa municipal de seguridad e higiene.

La actora sostuvo que correspondía que se devuelvan las sumas ingresadas por la tasa ya que no se había prestado el servicio de manera alguna.

El juzgador consideró que al momento de contestar el informe solicitado, y en plena etapa probatoria la Municipalidad demandada no acreditó la efectiva prestación del servicio al contribuyente.

Por ello, no se exhibe un plexo probatorio que permita discernir el acontecimiento del hecho imponible que habilita el nacimiento del tributo municipal.

Así la cuestión se desplaza hacia la órbita de la distribución de la carga probatoria.

Remarca que con el *holding* de la causa "Quilpe" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos 335:1987 sent. del 9/10/2012), este extremo quedó zanjado inexorablemente, y en abono de esa postura, la Suprema Corte Provincial, siguió similar rumbo, en los precedentes "Automóvil Club Argentino c/Municipalidad de La Plata" (B. 63.745" sent. del 29/12/2020 y "Capaccioni, Roberto Luis c/Municipalidad de Coronel Rosales" A.73.508 sent. del 24/02/2021.

Agrega que haciendo propio el temperamento adoptado por la SCBA —doctrina legal— y en

franca aplicación de la doctrina de la distribución dinámica de la carga de la prueba, es indudable que la Municipalidad de La Plata se encontraba en mejores condiciones para demostrar el cumplimiento de su actividad —prestación del servicio de inspección en el local de la actora— mediante todo tipo de pruebas. Desde ese mirador, encomendar al contribuyente que pruebe la falta de prestación del servicio constituiría una exigencia procesal de imposible cumplimiento que frustraría el derecho sustancial.

Se entiende que los pagos que efectuara oportunamente la actora por ese concepto, y que fueron reconocidos por la demandada, se encuentran desvinculados de la realización de la actividad que activa la imposición y exigibilidad de la tasa por inspección de seguridad e higiene, correspondiendo reconocer el derecho de la actora a su repetición.

En materia de intereses se resuelve que en tanto la parte actora no ha formulado demanda de repetición en sede administrativa, y ha exteriorizado su impugnación en relación con la legitimidad de la tasa por inspección de seguridad e higiene del período año 2009 y solicitado la devolución de lo abonado por tal concepto, directamente en sede judicial, el momento de inicio del devengamiento de los intereses sobre las sumas a repetir se sitúa en la oportunidad de notificación de la demanda a la Municipalidad de La Plata.

(*) Abogada (UNLP). Especialista en Derecho Administrativo (UCALP). Secretaria de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Profesora titular de “Derecho Tributario” en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UDE). Integrante del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata.

(**) Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Especialista en Fiscalidad Internacional (Universidad de Santiago de Compostela, España). Coordinador de la asignatura “Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales” de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales y relator de la Comisión de Tribunales Fiscales de dicha Asociación.