

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Base imponible. La regla es sobre base cierta. Revoca la resolución. Practicar una nueva liquidación. Multa por omisión. Responsabilidad solidaria. Frigorífico Empalme S.R.L., T.F.A-P.B.A., 6/6/13.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-103067/04, caratulado: “Frigorífico Empalme S.R.L.”.

Y RESULTANDO:

Que a fs. 23/27 y 49/53 del Alcance N° 2 que luce a f. 832, viene el Sr. Rodolfo Adrián Prat, en carácter de socio gerente de la firma “Frigorífico Empalme S.R.L.” y por su propio derecho, patrocinado por la Cra. Adriana M. Guidobaldi a interponer recurso de apelación contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.645, de fecha 20 de diciembre de 2006, dictada por el jefe del Departamento Fiscalización Morón de la ex Dirección Provincial de Rentas –fs. 695/710–.

Que por la resolución supra mencionada, se establecieron diferencias impositivas a favor del Fisco respecto de las obligaciones fiscales en relación al impuesto sobre los ingresos brutos, correspondiente al período fiscal 2003 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad de “Venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” Código NAIIB 512220, ascendiendo las misma a la suma de pesos doscientos ochenta y siete mil setecientos setenta y siete con veinte centavos (\$) 287.777,20) con más los accesorios previstos por el art. 86 del Código Fiscal –Ley 10.397–, t.o. en 2004 y cs. de años anteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago. Asimismo, en el art. 4 de la citada, se aplica al contribuyente una multa equivalente al quince por ciento (15%) del monto del impuesto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del Código Fiscal (t.o. en 2004). Por el art. 5 del presente acto, hace extensiva la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, intereses y multas al Sr. Rodolfo Adrián Prat, en su carácter de socio gerente.

Que a f. 839 son elevadas las actuaciones al Tribunal Fiscal de Apelación.

A fs. 841/843 por Memorando N° 75, del 17/12/08 solicita la representación fiscal preferente tratamiento a las actuaciones atento a que, con fecha 7 de mayo de 2007, se ha decretado la quiebra de la firma de marras, la cual tramita por ante el Juzgado en lo Civil y Comercial de la 17.ª Nominación de la ciudad de Rosario.

Por Auto de f. 846, se hace saber la integración de la Sala II. Consentida, a f. 849 se da traslado a la representación fiscal por el término de quince días conteste agravios y en su caso oponga excepciones, obrando su responde a fs. 852/855.

Que ante la existencia de hechos controvertidos es abierta la causa a prueba (f. 858) la cual provee a la pericial contable e informativa solicitada por los apelantes en oportunidad de la presentación de sus recursos. A fs. 862/864 y ante el requerimiento de documental para producir la prueba contable y la quiebra de la firma es solicitada a la Sala instrucción a su respecto. A f. 866, y atento a que la sustanciación probatoria fue solicitada por los recurrentes, se intima a los mismos para que en el término de diez días

informe los datos referidos al proceso de quiebra, como, asimismo, el nombre y domicilio del síndico designado, bajo apercibimiento de tener por decaído el derecho a producir prueba. A f. 869 ante el silencio de la parte y ante la obtención del nombre y domicilio del síndico a través del Departamento de Cobro de Procesos Universales y en salvaguarda del derecho de defensa, se procede a notificar al mismo las providencias de fs. 858 y 866, cuya constancia luce a fs. 872/873.

Que a fs. 874/875, el perito adscripto a este Cuerpo, eleva su informe donde manifiesta que la pericia no ha podido realizarse ante la falta de presentación de documental que respalde sus operaciones. De dicho informe, se da traslado a las partes (fs. 876/880) sin que nada contestara en las presentes actuaciones.

Que a fs. 881 se deja constancia que las presentes actuaciones son readjudicadas a la Vocalía de 3.^a Nominación a cargo de la Cra. Estefanía Blasco. Por Auto de f. 885, se hace saber que conocerá la Sala I integrándose con el vocal de 7.^a Nominación, Dra. Mónica Viviana Carné en carácter de juez subrogante.

A f. 888, atento a que la prueba pericial no se ha producido, es otorgado al apelante un último e improrrogable plazo de veinte días a efectos de que proceda a instar la dicha prueba, bajo apercibimiento de resolver la presente causa con las constancias adunadas en la misma.

Que a f. 895 surge la notificación de las providencias de fs. a 885 y 888 al síndico de la quiebra de la firma y el cierre del período probatorio. Asimismo, ante la vacancia de la 2.^a Nominación, la misma es subrogada por la Dra. Laura C. Ceniceros. Finalmente no quedando cuestiones pendientes, se llama “Autos para sentencia”.

Y CONSIDERANDO:

I. Que manifiesta que el organismo fiscal desconoce la actividad que efectúa la firma y sostiene que la actividad principal que realiza es la cría de ganado porcino. Asimismo, expresa que se ha reconocido su inscripción en Convenio Multilateral y su calidad de exenta en el impuesto sobre los ingresos brutos por Expte. 2306-1065519/97.

Arguye que la Ley Nacional de Carnes 21.740 y sus modificatorias, incluso los decretos de convalidación del ONCCA establecen que en un concepto de integración industrial la firma puede faenar su propia producción primaria porcina y/o bovina. Siendo que la propia producción queda reflejada en las guías de faena, cuya procedencia y titularidad la detenta Frigorífico Empalme S.R.L.

Argumenta que la inspección no ha concurrido al domicilio sito en la jurisdicción bonaerense, ya que se trata de una zona de campo donde no existe la numeración en las calles. Así también, en cuanto a su facturación sostiene que dispone de varios puntos de venta, según los lugares de despacho de mercadería, tanto en General Rojo como en Morante (provincia de Santa Fe). Entiende que la contabilidad es llevada en legal forma y que no ha sido observada ni impugnada, como también niega que se haya requerido documentación y la misma no fue aportada.

Entiende que, la autoridad de aplicación no ha tomado ni valorado los cambios de tasa que ese organismo ha contemplado para las actividades realizadas, como tampoco las percepciones de Industrias Carsigom S.A. efectuadas a partir del año 2003.

Sostiene la arbitrariedad de la decisión en no encuadrar a la firma dentro de las normas del Convenio Multilateral, pese a tener el reconocimiento por parte de esa dirección y de haber aportado los borradores para el cálculo del coeficiente unificado, como la totalidad de compras y ventas que así lo avalan.

La cría de ganado porcino está exenta o gravada a tasa del uno por ciento (1%), el Código Fiscal no especifica si la venta es de pie o faenados y como la comercialización que se desarrolla es de productos de propia crianza, se considera alcanzado por la exención.

En cuanto a la multa aplicada, impugna la misma ya que proviene de sumas ilegítimas, desajustadas a derecho y a toda luces confiscatorias.

Ataca por nulidad a la resolución de tratadas, considerando que la misma se ha elaborado a partir de antecedentes inventados y de actas labradas con supuestas visitas no logradas. Tal situación supone una palmaria violación a la equidad y a la garantía de igualdad.

II. Que a su turno, en primer lugar la representación fiscal, procede al tratamiento de nulidad incoada, adelantando su improcedencia ante la evidencia de haberse respetado todas las etapas procedimentales previstas por las normas que regulan la materia, culminando en el dictado de un acto formal y materialmente perfecto. Pone de resalto que la resolución en crisis contiene los elementos necesarios que permiten conocer su causa y motivación, por lo que el acto impugnado resulta en todos sus términos ajustado a derecho, traduciéndose en definitiva el agravio en una mera disconformidad del fundamento del acto.

En lo que respecta al fondo de la cuestión, y a la actividad principal realizada, entiende que la inspección no ha podido constatar dicha actividad. En vista de ello y requerida información al ONCCA, el organismo manifestó que la habilitación otorgada al contribuyente es de matarife abastecedor y no como frigorífico, asimismo, informó que el apelante faena sus animales en el establecimiento "Industrias Carsigom S.A." (f. 430) razón por la cual su actividad encuadra en el Código NAIIB/99 512220, por lo que se procedió a efectuar el presente ajuste.

En torno a la cuestión introducida por el reconocimiento de la exención operada a partir del las actuaciones 2306-1065519/97, por el cual se tramitara el beneficio establecido por Ley 11.518, la misma no se encuentra en discusión ni se ha procedido a ajustar la venta de ganado en pie, igual suerte corre la invocada aplicación de la ley de carnes.

Agrega que la legislación provincial, mediante Dto. 2.782/96, legisla la actividad de matarife, la cual considera de carácter comercial a los fines de la tributación del impuesto sobre los ingresos brutos. Asimismo, la calificación otorgada por el ONCCA la firma es de matarife abastecedor no encontrándose habilitada para faenar por no ser frigorífico.

En cuanto a la facturación relevada a la firma y acerca de la existencia de varios puntos de venta, cabe precisar que la inspección solicitó a la firma la documentación referida, como también los talonarios de facturación, de lo cual se dejó constancia a fs. 450 y 473, siendo que la firma incumplió dichos requerimientos dando por resultado la configuración de la figura de resistencia pasiva plasmada en el Acta de comprobación R-078 A 197.356. En consecuencia se vio impedida de efectuar la comprobación correspondiente. Asimismo, del resultado de las circularizaciones a terceros se verificó la carencia de registro en el Libro IVA ventas de algunas facturas (fs. 387 a 390, 556/557), lo que se dejó plasmado en el Acta de comprobación 42.351/52.

En torno al agravio en materia de percepciones, y ante la carencia de instrumentos que avalen si las mismas fueron o no realizadas, no podrá computarse su saldo a favor del contribuyente. A lo largo de todas las actuaciones se vislumbra que la firma no ha prestado colaboración a lo largo del proceso de verificación, como tampoco ha desvirtuado las conclusiones obtenidas por la autoridad de aplicación mediante documentación o prueba alguna.

Que en cuanto al encuadre de la actividad dentro de las normas de Convenio Multilateral, si bien el mismo se encuentra inscripto en la misma, la falta de presentación de documentación respaldatoria según surge del papel de trabajo de f. 583 y el acto atacado, tornaron que el coeficiente unificado sea asignado el ciento por ciento (100%) a la jurisdicción provincial, reiterando la postura que se encuentra en cabeza del contribuyente aportar las pruebas que desvirtúen lo resuelto por el organismo fiscal.

Con relación a la multa por omisión aplicada, atento a que se ha omitido el ingreso del gravamen por la actividad ajustada, tal circunstancia apareja la tipificación de su conducta en la infracción prevista y penada en el art. 53 del Código Fiscal (t.o. en 2004).

III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco: que atento como se resuelve el presente y en lo atinente a los agravios incoados procederé a dar tratamiento a los mismos:

a) En cuanto a la nulidad impetrada, se observa que se ha cumplido el procedimiento en todas sus etapas, y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 102 y 60 del Código Fiscal (t.o. en 2004), otorgándose al recurrente el debido derecho de defensa. En torno a los dichos que el ajuste se realiza sobre antecesos que no gozan de veracidad, así como también las actas labradas por los inspectores, entiendo que las pruebas y la redargución de falsedad, establecida por el art. 993 del C.C., son los medios idóneos a tal fin, extremo éste que no se ha verificado en las presentes actuaciones, por lo que entiendo que la nulidad invocada no puede prosperar.

Respecto del tema planteado supra, cabe recordar que ya este Tribunal se ha expedido, en cuanto a que "... para disponer la nulidad de lo actuado se debe estar en presencia de un acto esencial que por sus características viciadas haya impedido ejercer con amplitud el consagrado derecho constitucional de defensa en juicio ... valiendo aquí recordar que las nulidades deben interpretarse restrictivamente y sólo se declaran cuando media un interés lesionado ...". (T.F.A.B.A., Sala III-473, "Tatedetuti S.A.", del 4 de noviembre de 2004; Sala III-418, "Aceros Zapla S.A.", del 10 de agosto de 2004). La circunstancia arriba descripta, no invalida el acto recurrido ni afecta el derecho de defensa del apelante quien, como se ha manifestado anteriormente, ha ejercido las defensas que

consideró adecuadas, ya que en oportunidad del desarrollo del procedimiento de determinación de oficio que regla el art. 102 del Código Fiscal (t.o. en 2004) ha podido ejercer su derecho de defensa. Ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia, en fallo del 16 de marzo de 1999 que: "... El vicio que torna el acto irregular, sometiéndolo a la anulación ..., debe consistir en la afectación grave de todos o algunos de los elementos esenciales del acto, entre los que se destaca el 'vicio grave' en el objeto o en la causa del acto ..." ("Daniell Jorge Osvaldo c/provincia de Buenos Aires – Dirección de Vialidad–. Demanda contencioso administrativa" B.56.074). En coincidencia el mismo Cuerpo (L.L. T. 70, pág. 667), como la Corte Federal (Fallos 262:298), han declarado que la existencia de perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada" (conf. "Rucamoar S.A.C.I.A., sentencia de Sala II del 23/10/03"). Por todo ello, corresponde establecer que la cuestión en análisis no es de aquellas que ameriten una declaración de nulidad, lo que así voto.

b) Que en cuanto a la cuestión de fondo planteada y en relación con las actividades que desarrolla la firma y que diera motivo al ajuste, en primer lugar corresponde aclarar que el contribuyente declara en sus CM-03 para el período bajo fiscalización (fs. 245/255), las actividades de "Cría de ganado porcino excepto en cabañas" (Cód. NAIIB 012130), "Cría de ganado bovino excepto en cabañas y para la producción" (Cód. NAIIB 012110), y "Matanza y procesamiento de animales n.c.p y procesamiento" (Cód. 151190-0). En dichas declaraciones juradas se observa que para la última de las actividades, se expone que tributaba a una alícuota del tres por ciento (3%) y tres coma cinco por ciento (3,5%) pero no se declara base imponible alguna para la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires por parte del contribuyente. Nótese, asimismo, que a f. 607, existe copia de la Res. 3.336, de fecha 28 de marzo del año 2000, donde el organismo fiscal declara a la firma "Frigorífico Empalme S.R.L." exenta de pago del impuesto sobre los ingresos brutos por la actividad de cría de ganado porcino a partir del 14 de agosto de 1996 y con los alcances previstos en la Ley 11.518 sus modificatorias y cs. Ahora bien, tanto en el acto del inicio, como en el determinativo del proceso que regla el art. 102 del Código Fiscal (t.o. en 2004) se argumenta que como resultado de la fiscalización se ha determinado que la actividad por la cual corresponde tributar, además de la declarada por el contribuyente por la de "venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos" (NAIIB 512220), ello fundamentado a través del siguiente razonamiento. Tanto en el informe final de la inspección como en los actos citados, se deja constancia que a f. 430 el ONCCA informa que el contribuyente registra su inscripción ante dicha oficina desde el 1/10/03 al 31/7/04 para operar en las actividades de matarife abastecedor vacuno y porcino, siendo que las cabezas faenadas durante el período 2003 fue de 1239 cabezas acompañando anexo de faena donde surgen las firmas Industrias Carsigom S.A. y N. y G.V. S.R.L.

A f. 34 el contribuyente describe su actividad como de cría y engorde de bovinos y porcinos en pie o faenados e informa como cliente entre otros a Herun S.A. y como proveedores a Grasetti Juan Carlos y N. y G.V. S.R.L. A f. 83 existe constancia de inscripción en el Ministerio de Asuntos Agrarios como establecimiento de cría e inverne de cerdos, mientras que a fs. 151, 391/399, 402/422 y 428/429 lucen copias de facturas de venta a la firma Herun S.A. conforme remitos por kilogramos de mercadería, observándose en estas últimas que los remitos figuran por N. y G.V., mientras que a fs. 423/427 consta la venta de ganado en pie. Tal situación también es reflejada en la información brindada por circularizar de terceros y que se agregan a fs. 527/555

respecto de la firma Grasetti Juan Carlos. Así como también respecto de la que surge a fs. 37/45 (objeto social) y estados contables de fs. 98/113.

A esta altura y de conformidad con la existencia de la documental en las presentes actuaciones, no albergo dudas en cuanto a que la firma ha desarrollado en alguna medida actividad de matarife abastecedor. Al respecto debe mencionarse que el Dto. provincial 2.782/96, sobre el particular reza: "... A los fines de la tributación en el impuesto sobre los ingresos brutos, la actividad de los matarifes (matarife abastecedor, matarife carnicero, etc.) será considerada comercial y sujeta al régimen previsto para el comercio mayorista o minorista, según el caso". Asimismo, toda vez que para encuadrar la actividad realizada por la firma y, como consecuencia de ello, establecer cuál es el tratamiento alicuotario que corresponde dispensar, debe recurrirse al nomenclador de actividades para el impuesto sobre los ingresos brutos 1999 (NAIIB-99), por ser éste el instrumento clasificatorio para la asignación y clasificación sectorial de las actividades económicas desarrolladas por los contribuyentes. Al momento de su creación la Ley Impositiva 12.233 del año 1999 autorizó la adopción de la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (C.I.I.U.), Revisión III, del Consejo Económico y Social de las Naciones Unidas, por ello el NAIIB-99, en sus desagregaciones específicas, resulta ser una adaptación del CLANAE-97 a las necesidades particulares de la provincia de Buenos Aires. La autoridad de aplicación ha dado tratamiento como actividad industrial, dentro del código NAIIB 1511, a los ingresos obtenidos por producción y procesamiento de carne y productos cárnicos. Por su parte en el Código 51 incluye el comercio al por mayor, definiéndolo como "reventa - venta sin transformación de productos nuevos o usados a minoristas, usuarios industriales, comerciantes ...". Dentro de esta categoría, en la subclase 512220, se incluye la venta al por mayor de carnes rojas, menudencias y chacinados, siendo su alícuota la del tres coma cinco por ciento (3,5%).

Ahora bien, observo que en el ajuste practicado, los ingresos declarados del contribuyente son ajustados en su totalidad al Código 512220, desconociendo el resto de las actividades declaradas por el contribuyente, tal como surge en sus declaraciones juradas CM-03 de fs. 87/88, 123/130 y 232/255, CM-02 de f. 89 y la información de fs. 34, 83, 84, entre otras. Tampoco dejo de considerar que los fundamentos del ajuste se cimentan en tres razones: la alícuota por la actividad ajustada, el haberse determinado un coeficiente unificado menor por parte del contribuyente y el aumento de la base imponible como consecuencia de inferirse mayores ventas respecto de las declaradas. Por ello, atento a que la primera cuestión ya fue zanjada, he de adentrarme al análisis de las otras dos.

En cuanto a la inferencia de mayores ventas, los ingresos obtenidos por la inspección parten de un proceso de base presunta donde al ser solicitados los puntos de venta declarados por el contribuyente y en su caso la baja de los mismos, al no ser contestado tal requerimiento, se procedió a determinar los valores promedios de facturación por punto de venta a los fines de inferir los ingresos. Al no exhibirse los talonarios correspondientes a dichos puntos, y al no determinarse si los mismos se encuentran dados de baja o habilitados para facturar, se obtuvo un promedio de la facturación el cual se aplicó a los puntos de ventas no registrados en el "Libro I.V.A. ventas" y a los meses sin actividad teniendo en cuenta los registrados. (ver fs. 618 y 576/577). Ahora bien la base presunta utilizada por la inspección tal como se muestra en los papeles de trabajo de fs. 576/577 tiene como base las Actas 101.906/101.908 (fs. 450/473) donde el

nuevo funcionario fiscalizador hace hincapié en la no entrega de dicha información para luego razonar su ajuste teniendo en cuenta la falta de correlatividad en el “Libro I.V.A. ventas” proporcionado en relación con los distintos puntos de venta. En este marco, no es menos cierto que dicho análisis, tiene como consecuencia dejar de lado la contabilidad llevada por el contribuyente y su consiguiente impugnación, ya que la verificación advirtió omisión en las ventas (ver fs. 643 vta./644 y 697/697 vta.), situación que es contemplada y prevista por el art. 39 del Código Fiscal (t.o. en 2004).

Si bien, el Código Fiscal, establece como regla general, en su art. 38 (t.o. en 2004), que la determinación de oficio se practicará sobre base cierta “cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Autoridad de Aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles o cuando las normas fiscales establezcan taxativamente los hechos y circunstancias que la autoridad de aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación”, caso contrario, de no cumplirse aquellas condiciones, autoriza la determinación sobre base presunta, “considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen” (conf. art. 39), tal como se desprende de la normativa referida, la elección del método a emplear por parte de la autoridad de aplicación, no resulta librada a su discrecionalidad. La regla es la determinación sobre base cierta y, subsidiariamente, cuando resulte imposible practicarla, deberá realizarse sobre base presunta, ello, por no llevarse registraciones contables; no acompañarse documentación suficiente; o bien, por conocerse hechos que hagan presumir la existencia de hechos imponibles y su posible magnitud, por los cuales se hubiera omitido el pago del impuesto. Asimismo, esta decisión, que recae sobre la Administración, debe estar debidamente fundada y contener un sustento razonable basado en las circunstancias de hecho acontecidas a lo largo del procedimiento. En este entendimiento, esta Alzada, ha señalado en reiteradas oportunidades, que las facultades que el Código de la materia concede no pueden interpretarse en el sentido de que las mismas pueden efectuarse en forma arbitraria o caprichosa. Al contrario, en esos supuestos, las determinaciones impositivas que se realicen deben estar abonadas por hechos y circunstancias suficientes como para llevar al ánimo del juzgador la impresión de su veracidad (T.F.A.B.A., Sardini Nicolás, Sentencia del 2/10/80; Gaynor Tomás Alberto, Sentencia del 10/8/95; Sala I, Indalmar S.A., Sentencia del 26/10/00, Reg. N° 15; Sala II, Pilasfidis Marta y Canales Ascencio, El Chino S.A., Sentencia del 8/8/02, Reg. N° 113; Sung Chia Hao, Sentencia del 22/10/07, Reg. N° 752; Sala I, en Moño Azul, Sentencia del 4/12/08, Reg. N° 1.127; entre otras). Análoga evolución puede observarse en la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, que ha pronunciado “... la estimación sobre base presunta es viable cuando el Fisco nacional no cuenta con pruebas lo suficientemente ‘representativas’ de la existencia y magnitud de la relación jurídica tributaria a través de libros y demás documentación que lleve el contribuyente” (Sala A, Bartolucci José s/apelación, Sentencia del 20/12/99; Bollati Hnos. s/recurso de apelación, Sentencia del 20/4/98). Asimismo, la Sala “B” del T.F.N. ha sostenido que: “Procede la determinación de oficio sobre base presunta cuando no existe la posibilidad de hacerlo sobre base cierta por falta de documentación confiable” (Venturino Alejandra s/apelación, Sentencia del 19/10/00).

Para el caso subanálisis, y en el marco del art. 39 del Código Fiscal (t.o. en 2004) éste tiene previsto un procedimiento específico ante la comprobación de la omisión de contabilizar, registrar o declarar ventas. Así en el inc. a.1) establece que el monto

detectado se considerará para la base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos, siendo que para ello deberá aplicarse el procedimiento establecido en el segundo párrafo del apartado primero del inciso anterior del citado artículo, el cual se implementa a través de multiplicar la suma que representa la utilidad bruta omitida por el coeficiente que resulte de dividir las ventas declaradas por el obligado sobre la utilidad bruta declarada, perteneciente al período fiscal cerrado inmediato anterior y que conste en sus declaraciones juradas impositivas o que surjan de otro elemento de juicio, a falta de aquellas. Así el marco legal transcripto, no se agota en la recepción legal de una presunción, sino que contiene, juntamente con la presunción legal, un procedimiento de fiscalización que va a permitir la comprobación de los hechos ciertos –indicios– que van a ser tenidos como base para la aplicación de la presunción contenida en la norma (tal como sostienen Díaz Sieiro, Veljanovich y Bergroth, en Procedimiento Tributario Ley 11.683, Ed. Macchi, pág. 219).

Ahora bien, no escapa en mi análisis integral que la parte recurrente habiendo solicitado prueba conducente a fin de verificar sus dichos, la misma no ha sido producida tal como surge a fs. 874/875, 876 y 888, como también que, el contribuyente se encuentra con estado de quiebra decretada desde el 7/5/07 (fs. 843), siendo que, desde la apertura a prueba no ha tomado intervención alguna, ni la parte ni el síndico. Empero ello, no puedo dejar de advertir que el procedimiento reglado por el art. 39, inc. a.1), no ha sido cumplimentado, ya que solo se tomo un promedio de ventas por punto de venta a fin de inferir las mismas, lo que me lleva a concluir que el ajuste practicado no luce ajustado a derecho. A mayor abundamiento, y en relación con la razonabilidad del procedimiento para la reconstrucción de la materia imponible, este Tribunal, ya lo ha dejado sentado, en la sentencia dictada, con fecha 2 de noviembre de 2010, en Autos caratulados “Pisan Ana”, con Registro 1444, de la Sala I, más precisamente en el voto del vocal instructor, se expresa “... Ello así porque las características del caso me persuaden de la real razonabilidad de su utilización a los fines de elaborar una presunción que permita la adecuada reconstrucción de la materia sujeta a impuesto, encontrándose abonada por hechos y circunstancias suficientes como para llevar al ánimo del juzgador la impresión de su veracidad (T.F.A.B.A., ‘Sardini Nicolás’, 2/10/80; ‘Gaynor Tomás Alberto’, 10/08/95; ‘Indalmar S.A.’, Sala I, 26/10/00; ‘El Chino S.A.’, Sala II, 8/8/02; entre otros)”. Tanto, la jurisprudencia como la doctrina han coincidido en que “La determinación tributaria debe tender a la real constatación del acaecimiento del hecho imponible y al preciso establecimiento del monto a ingresar en concepto de impuesto”. La determinación de tributos sobre base presunta representa un método subsidiario. “La subsidiariedad deriva de la menor garantía de confiabilidad, certeza y seguridad que ofrece una determinación respecto de la otra. Pero ese objetivo nunca podrá alcanzarse a partir de meras presunciones, razón por la cual este tipo de sistema es excepcional y, por ende, no alternativo. De allí que no puede sustentarse en premisas falsas, escasas o no concordantes, pues se convierte en una deplorable deformación o substracción de esa realidad objetiva. De tal modo su utilización debe ser debidamente justificada y el resultado al que se arribe como consecuencia de su aplicación debe ser razonable” (LITVAK, José D. Sánchez Analía A. y Litvak Erika G., Sanciones encubiertas en el Derecho Tributario, 1.ª Ed. Buenos Aires, LL., 2003, pág. 183).

Por otra parte y ciñéndome al examen propuesto supra, debo abordar el otro motivo que diera lugar a las diferencias impositivas propinadas por el Fisco, esto es la elaboración del coeficiente unificado de Convenio Multilateral. A fs. 697 vta. y 698, el acto determinativo en crisis, sostiene que ante la solicitud al contribuyente de los papeles de

trabajo y los criterios de asignación de ingresos y gastos, la firma responde con la documental obrante a fs. 256/257 (papel de trabajo de armado de convenio), la que es insuficiente, a criterio del inspector, es reiterada sin obtener respuesta alguna (éste solicita apertura y criterios de asignación); a consecuencia de ello y considerando que la planta de la firma se encuentra en la provincia de Buenos Aires ajusta el coeficiente unificado al ciento por ciento (100%) a dicha jurisdicción (ver fs. 698 y 582).

Examinando las actuaciones, reparo en varias situaciones, a saber: a f. 34 el contribuyente expresa que realiza actividades en General Rojo (provincia de Buenos Aires) y Morante (provincia de Santa Fe), a f. 60 consta por Acta 20 que Frigorífico Empalme S.R.L. cambia su domicilio legal al de la calle Sargento Cabral 150, Arroyo Seco, Rosario, provincia de Santa Fe, el que sigue siendo su domicilio según consta a f. 77. A fs. 83/84 se acompaña copia de certificado de inscripción provisorio como establecimiento de explotación porcina en San Nicolás, provincia de Buenos Aires. A fs. 87/88 en las declaraciones juradas de Convenio Multilateral C.M.-05 por los años 2002/2003, se expone el C.U. para las jurisdicciones intervinientes, a fs. 123/130 surgen las DD.JJ. CM-03 para la jurisdicción 902, mientras que a f. 89 luce el CM-02 donde constan los domicilios para las jurisdicciones 902 en la localidad de San Nicolás y para la 921 en Arroyo Seco, Rosario (cuya copia de certificación por escribano luce a f. 90). A fs. 97/131 a 148 en la declaración jurada de ganancias para el año 2003 y las correspondientes al I.V.A. surge como domicilio fiscal en la provincia de Buenos Aires. En fs. 149/159 y 232/255, los movimientos bancarios solicitados a la sucursal 478 pertenecen a la localidad de Rosario, provincia de Santa Fe (ver fs. 34, 150 e información de fs. 156 y 160/199). Las facturas de ventas (402/412) tienen como domicilio del vendedor y comprador en la localidad de San Nicolás, mientras que a f. 527 el proveedor Grasetti informa venta de hacienda y entrega en la provincia de Buenos Aires. A f. 430 el O.N.C.C.A. informa domicilios especiales, legales y comerciales en San Nicolás. Asimismo, existen actas labradas a fs. 433/434 en el domicilio Sargento Cabral, localidad Arroyo Seco firmadas por el apoderado, asimismo, la quiebra de la firma tramita en un Juzgado Civil y Comercial de Rosario (f. 841). Así en relación con los antecedentes citados anteriormente, con más el desarrollo que hiciera el Fisco en su acto administrativo, en cuanto al régimen de Convenio Multilateral y el vago fundamento que surge a fin de rectificar el coeficiente y llevarlo al ciento por ciento (100%) en la jurisdicción de Buenos Aires, con más la prueba que no fue producida, no me permiten más que elaborar un razonamiento donde no pudiendo arribar a un convencimiento basado en la prueba, debo acudir a la contradicción que se vislumbra en contener un sujeto bajo las normas del régimen de convenio, para luego atribuir un ciento por ciento (100%) a una única jurisdicción, sacándolo de hecho, cuando se conoce que el citado régimen mismo distribuye la materia imponible con intervención de al menos dos jurisdicciones. La tarea acometida por el Fisco se ha limitado a rechazar, en la especie, la aplicación del régimen de Convenio Multilateral, en el cual el contribuyente se encontraba inscripto desde 1996, por lo que sin que la definición a adoptar en esta instancia varíe según se considere o no el método distributivo de ingresos o gastos aportado por el contribuyente a fs. 256/257, concluyo también en este tema que el acto no se ajusta a derecho.

Que las circunstancias fácticas apuntadas, me permiten concluir que, no se encuentra legítima y razonablemente fundamentada la decisión administrativa de efectuar el ajuste impositivo sobre base presunta, ni en la elaboración del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, por lo que voto en revocar la Res. 1.645/06, lo que así declaro.

Así y en torno a como se decide el presente, entiendo que se torna abstracto el atender a los demás cuestionamientos que vienen a consecuencia del ajuste impositivo que hoy se decide revocar.

Por ello,

Voto:

1. Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 23/27 y 49/53 del Alcance N° 2 que luce f. 832, por el Sr. Rodolfo Adrián Prat, en carácter de socio gerente de la forma “Frigorífico Emplame S.R.L.” y por su propio derecho, con el patrocinio de la Cra. Adriana M. Guidobaldi contra la resolución determinativa y sancionatoria N° 1.645/06, de fecha 20 de diciembre de 2006, dictada por el jefe del Departamento Fiscalización Morón de la ex Dirección Provincial de Rentas –fs. 695/710–.

2. Revocar en todos sus términos la Res. 1645/06. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros:

Que sin perjuicio de elevado criterio que me merece la opinión de la vocal Instructora Cra. Estefanía Blasco y en razón de no compartir la solución que propicia en su voto, es que daré las razones que abonan el apartamiento que propugno.

Que en cuanto a la nulidad opuesta, adhiero a su rechazo, conforme lo expresado por la vocal instructora.

Que previo a expedirme sobre la cuestión de fondo, veo oportuno dar cuenta de los hechos que han justificado –conforme mi criterio y según más adelante expondré– el proceder del Fisco, esto es, la realización de la determinación de oficio sobre base presunta.

1. Así observo que a f. 435 obra el Acta de comprobación 0197355 del 30 de noviembre de 2004, en la que el inspector actuante deja constancia de que constituido en el domicilio de Sargento Cabral 150 de Arroyo Seco, “... a los efectos de reunir la documentación solicitada por Acta de requerimiento 65100 R-054 del 17 de noviembre de 2004, la misma no se encuentra disponible y por lo tanto no ha sido entregada por el contribuyente en tiempo y forma. Por tal motivo se procede a confeccionar un nuevo requerimiento con fecha de vencimiento para el próximo 13 de diciembre de 2004”.

2. Que a fs. 437 se glosa copia fiel del Acta de comprobación 0197356 en la fecha prevista, dando cuenta de un nuevo incumplimiento de la firma, situación que da lugar a la configuración de la resistencia pasiva a la fiscalización, en los términos del art. 41 –pto. 9– del Código Fiscal.

3. Que a f. 450, por medio del Acta de requerimiento 0101906, de fecha 5 de julio de 2005, la inspectora actuante requiere una vez más documentación y solicita que la firma informe el domicilio donde efectivamente desarrolla la actividad declarada en provincia de Buenos Aires a fin de proceder a su relevamiento.

4. Que a f. 472 se agrega escrito en donde la firma manifiesta, contestando el requerimiento realizado, que desarrolla sus actividades en la zona rural de Gral. Rojo, provincia de Buenos Aires y que ya le presentó a los inspectores que actuaron previamente, toda la documentación que se le está actualmente requiriendo (Libro I.V.A. compras y ventas). Sin embargo advierto, respecto de esto, que del acta mencionada por la firma (f. 433) surge que el inspector actuante procedió a relevar sólo "... los 'Libros de I.V.A. ventas' del período bajo fiscalización ... Dicha información ha sido cotejada con la documentación correspondiente la cual se anexa al expediente copia de las facturas de Ventas cotejadas y chequeadas".

5. Un nuevo requerimiento es efectuado a f. 473, por Acta 0101908 del 13 de julio de 2005. Asimismo, a f. 518 luce el Acta de comprobación 254423, del 14 de julio de 2005, realizada en la localidad de Gral. Rojo en la que las actuantes dan cuenta de haberse constituido en esa localidad para relevar la actividad y habiendo consultado a lugareños la ubicación del establecimiento, ninguno de ellos dijo saber dónde estaba.

6. Que a f. 520, el socio gerente de la firma se presenta contestando las Actas de requerimiento 101908 y comprobación 254421, ambas del 13 de julio de 2005. Reitera en esta oportunidad que la documentación requerida fue puesta oportunamente a disposición del organismo y que no le fue devuelta por la inspectora interviniente. Al respecto, advierto que del cotejo de la totalidad de las actas labradas no surge la situación apuntada por el socio gerente de la firma.

7. Que a posteriori, por medio del Acta de infracción 42351 (f. 556), del día 20 de julio de 2005, se constata la configuración de la conducta prevista por el art. 64, inc. 3, del Código Fiscal, en razón que: "Del cotejo realizado entre las copias del 'Libro I.V.A. ventas' aportado por la firma, obrante en el expediente con las respuestas a las circularizaciones enviadas por diferentes clientes de la misma surge que no están registradas en los libros del contribuyente las siguientes facturas: ...".

Que sentado lo expuesto corresponde en primera instancia que me expida en torno a la procedencia del método de determinación de oficio que utilizó el Fisco.

Que para ello, estimo oportuno traer a colación un antecedente de la Sala III "Tomasoni Cristian Daniel" del 13/5/10 en donde se analizó la procedencia de la determinación sobre base presunta diciéndose: "... debe recordarse que el art. 38 del Código Fiscal (t.o. en 2004 y cs. de años anteriores) establece como regla la determinación de oficio sobre base cierta, en la medida que el contribuyente o los responsables suministren a la autoridad de aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imposables. Por su parte la determinación sobre base presuntiva, queda circunscripta a los casos en que no se cumplan las condiciones establecidas por el artículo citado, como, asimismo, para el caso que de hechos conocidos se presuma que hubiere habido hechos imposables y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos (conforme art. 39 primer y segundo párrafo de la ley fiscal)".

Que habiendo analizado las presentes actuaciones, entiendo que deben tenerse por cumplidos los presupuestos que la normativa prevé y de este modo avalar el procedimiento llevado adelante por el Fisco, habida cuenta que el contribuyente en el procedimiento de fiscalización ha actuado en forma reticente, no dando cumplimiento a

los requerimientos de documentación efectuados por la autoridad de aplicación, conforme advertí precedentemente.

Que en razón de lo apuntado, se encuentra sobradamente justificada la decisión del Fisco de llevar adelante el procedimiento de determinación de oficio, lo que así declaro.

Sentado ello, debe ahora establecerse si procede igualmente la confirmación del modo en que la autoridad de aplicación procedió a la reconstrucción de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, toda vez que la ratificación que se propone, no lleva implícita la convalidación del procedimiento utilizado para reconstruir la materia imponible. Y es que aún partiendo del hecho que el contribuyente de Autos ha retaceado información durante el proceso de fiscalización, circunstancias que hicieron viable el presupuesto fáctico para la determinación presunta, no puede dejar de evaluarse la razonabilidad empleada, en el intento de obtener la aproximada cuantificación del tributo que se pretende, de cara a evitar una reconstrucción arbitraria, caprichosa o abusiva de la materia imponible sujeta a imposición.

En esa dirección, el art. 46 del Código Fiscal (t.o. en 2011) señala: “Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el artículo anterior, la autoridad de aplicación practicará la determinación de oficio sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y monto del gravamen”. Mientras que en el segundo párrafo se establece: “La determinación de oficio sobre base presunta se efectuará también cuando de hechos conocidos se presuma que hubiera habido hechos imponibles y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos”.

Que en el antecedente citado se dijo al respecto: “Ello implica necesariamente que los hechos inferentes han de tener existencia indubitable (reales y probados), por cuanto de estos derivará aquéllo que se pretende establecer; y a su vez ‘el proceso deductivo por el cual se enlaza el hecho acreditado con el hecho desconocido, debe encontrarse sustentado en reglas referentes a la lógica, a la normalidad de los casos, a la experiencia, al orden natural de las cosas, al criterio humano o al nexo causal (existiendo una declaración de ventas existe actividad gravada). Asimismo, constituye una exigencia que el hecho cierto, del cual se deriva la presunción, sea susceptible de interpretarse en un único sentido, pues resulta improcedente admitir la presunción cuando el razonamiento lógico utilizado permite arribar a más de una conclusión posible y las mismas no sean similares y que la activación del mecanismo presuncional impide entre otros valladares, la posibilidad de extraer una presunción de otra presunción. Por otra parte, la presunción contemplada en la ley no hace más que trasladar el ‘onus probandi’. Al Fisco le basta con demostrar fehacientemente el hecho base (ventas) para que produzca el efecto deseado por la norma (desarrollo de la actividad), mientras que el contribuyente debe desacreditar el mismo’ (Sala III en ‘Paunero 19 S.R.L.’ Sentencia del 29/9/09, con cita a Pérez de Ayala, José Luis y González Eusebio, ‘Derecho Tributario’, Plaza Universitaria Ediciones, 1994, T. I, pág. 332)”.

Que en cuanto al modo en que el Fisco procedió a reconstruir la base sujeta a gravamen, surge del acto en crisis que: “... a los efectos de determinar los montos imponibles para todos los períodos verificados se tuvieron en cuenta los importes de ingresos que surgen del ‘Libro I.V.A. ventas’ (fs. 258/300) y los débitos fiscales de las declaraciones juradas

de I.V.A. (fs. 137/148)”. “Que la inspección actuante procedió al análisis de los puntos de ventas obrantes en el ‘Libro I.V.A. ventas’, observando que los mismos no eran correlativos, razón por la cual se solicitó en Acta de requerimiento R-054 101908, de fecha 13 de julio de 2005 (f. 473), que la firma indique la totalidad de los puntos de ventas declarados en F. 446/C y en caso de corresponder, informe la baja de los mismos; no obteniendo respuesta de la empresa (f. 521). Por lo expuesto la presente inspección procedió a inferir ventas omitidas de registrar por la firma. De tal forma, se procedió a determinar los valores promedios de facturación por punto de venta ... a los fines de inferir los ingresos correspondientes a los puntos de ventas omitidos de registrar por la firma bajo fiscalización conforme queda reflejado en el papel de trabajo obrante a fs. 577”. Este promedio también se aplicó a los meses sin actividad de los puntos registrados en el “Libro I.V.A.”.

Que sentado lo que antecede, es de señalar que no comparto el modo en que la autoridad de aplicación ha procedido a la reconstrucción de la base imponible del gravamen de trasportes, en la medida que no luce razonable presumir que el promedio de ventas obtenido a partir del relevamiento efectuado en relación con los puntos de ventas efectivamente relevados por la autoridad de aplicación pueda, sin más, extenderse a los restantes, en la medida que cierto es cada uno de ellos presenta particularidades que merecen ser tenidas en cuenta. Similar conflicto exhibe el criterio de extender ese promedio a los períodos en que la firma no tuvo actividad.

En esta línea de razonamiento y considerando que en el contexto de las actuaciones el Fisco ha comprobado la omisión en la registración de facturas de ventas, corresponde que para la determinación de la base imponible se tomen en cuenta los ingresos expuestos en el “Libro I.V.A. ventas” que han sido relevados por la Inspección, previa deducción de las ventas de bienes de uso según papel de trabajo obrante a f. 578. A ese monto deberá adicionársele los ingresos omitidos conforme lo prescripto en el art. 46, inc b), apart. 1, del Código Fiscal (t.o. en 2011) según surge del acta de infracción en la cual se procedió a relevar las facturas omitidas de registrar en el respectivo “Libro I.V.A. ventas” que en copia certificada por el inspector se glosa a fs. 556/557.

Que en cuanto al armado del coeficiente unificado del impuesto sobre los ingresos brutos, cierto es que el Fisco no cuestiona que se trate de un contribuyente que deba tributar bajo las normas del mismo; sin embargo no obstante que fue solicitada de manera reiterada a la firma la documentación a partir de la cual arribó a su determinación, de la nota acompañada a f. 256 no resulta posible su validación por cuanto no fueron acompañados los documentos respaldatorios. Asimismo, si bien en esta instancia se abrió la causa a prueba conforme surge del proveído de f. 858, el perito actuante informa a fs. 874/875 que: “La prueba necesaria para la producción del informe no fue aportada por el contribuyente en la fecha indicada para su presentación”. Así las cosas, procede la confirmación del coeficiente utilizado por la fiscalización, lo que así se declara.

Que corresponde analizar ahora si resulta correcto el modo en que el Fisco gravó la actividad desarrollada por la firma. En este aspecto, coincido en términos generales con el desarrollo argumental expuesto por la vocal instructora en el pto. III.b) de su voto, cuando manifiesta que la firma ha desarrollado la actividad de matarife abastecedor, por lo que corresponde que tribute a la alícuota del tres por ciento (3%).

Que tuve oportunidad de expedirme en cuanto al modo en que procede la gravabilidad de estos sujetos en el antecedente de esta Sala en Autos “Frisap S.A.”, del 22 de mayo de 2012, debiendo citarse que con anterioridad ya se ha habido pronunciado la Sala III “Frisap S.A.”, del 27 de julio de 2004, con similar criterio.

Que por su parte, es el propio contribuyente quien manifiesta que faena en un establecimiento propiedad de terceros denominado frigorífico Industrias Carsigom S.A., situación que viene a ratificar la pretensión del Fisco.

Asimismo, observo –más allá de las constancias de f. 430 en donde la Oficina Nacional de Control Comercial Agropecuario (ONCCA) informa que la firma de marras se encuentra inscrita como matarife abastecedor vacuno y porcino– que Juan Carlos Grassetti Productor Agropecuario da cuenta de la venta de hacienda vacuna a Frigorífico Empalme (fs. 527/555).

Por su parte, cierto es que los agravios expuestos por los apelantes resultan poco claros y no llegan a desvirtuar el cargo fiscal, en la medida que no existe actividad probatoria alguna que ratifique sus afirmaciones por lo que han quedado reducidas a meras expresiones sin validez suficiente.

Que advierto del mismo modo que de manera alguna el Fisco niega que la firma desarrolle otras actividades distintas a la ajustada; el punto es que de la documentación acompañada por la firma no se han podido relevar ingresos distintos a los encuadrados por la Administración bajo el Código NAIIB 512220 “Venta al por menor de carnes rojas, menudencia y chacinados”.

Que en consonancia con lo expuesto, procede la ratificación del cargo fiscal de acuerdo al modo en que he expuesto precedentemente, en la medida que ha quedado probada la falta de aporte de documentación suficiente a efectos de acompañar las manifestaciones de los quejosos tanto en la etapa de recolección de la información así como también en la probatoria sustanciada en esta sede. En tal sentido se ha dicho: “Este cuerpo, en reiterados pronunciamientos, aplicando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (T.F.A.B.A. ‘Zaiden Luis’ Sentencia del 5/4/91; ‘Ambrosius, Arvid’, Sentencia del 11/6/91, y ‘Digenaro, Mario A.’ Sentencia del 1/2/93, entre otras) ha resuelto que en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (‘Fallos’ 268:514). Por su parte la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, siendo a cargo del impugnante demostrar debidamente sus vicios (D.J.B.A. - T. 118, págs. 338 y 346; T.F.A.B.A. ‘Irazabal Néstor Romualdo’, 11/9/95) ... (T.F.A.B.A., Sala II, ‘Carrefour Argentina S.A.’ Sentencia del 30/11/00)”.

Que con relación a la sanción aplicada, ha de advertirse por un lado que los argumentos introducidos no presentan la entidad de un verdadero agravio, en la medida que no se traducen en una crítica certera y razonada de la imputación que el Fisco le ha realizado. Es así que sólo se reduce a invocar que impugna las sanciones por ser ilegítimas, desajustadas a derecho y disociadas de la realidad económica de la empresa “atacada”. En esta medida, y habida cuenta la forma en que se resuelve el fondo de la cuestión traída, es que debe rechazarse el planteo formulado con relación a la sanción impuesta.

Ello por cuanto dicha circunstancia, impone como consecuencia la existencia de omisión de tributo, conducta que ha quedado materializada al no haberse abonado el gravamen en cuestión. En virtud de ello, el comportamiento de los apelantes fue correctamente ponderado por la autoridad administrativa como configurativo de una acción típicamente antijurídica. La omisión se origina en una conducta culposa, no pudiendo olvidarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha precisado que – aún cuando en el caso no existe intención de evadir el tributo– la falta de pago oportuno por los gravámenes autoriza la aplicación de una multa (C.S.N. L.L. 13-716). Por ello, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones. La figura del art. 63 del Código Fiscal (t.o. en 2011) exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante, corresponde al contribuyente probar la ausencia del elemento subjetivo, lo que no ha acontecido en Autos.

Que por lo expuesto, corresponde ratificar la multa por omisión aplicada, lo que así declaro.

Que finalmente, ha de rechazarse los argumentos introducidos respecto de la responsabilidad solidaria toda vez que el recurrente no ha aportado elementos suficientes para desvirtuar la imputación efectuada.

Que es dable recordar que en materia de responsabilidad solidaria es de señalar que conforme lo establecido por el art. 21 del Código Fiscal (t.o. en 2011 y correlativos anteriores), “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos– las siguientes personas: ... 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica ...”. A su turno el art. 24 del Código citado, agrega que “Los responsables indicados en los arts. 21 y 22, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan 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”.

Que del análisis de los artículos precedentemente transcritos surge la responsabilidad solidaria de los sujetos integrantes del órgano de administración de la firma respecto del cumplimiento del tributo exigido a los contribuyentes. Idéntico sentido con relación a las multas impuestas, de acuerdo con lo establecido por el art. 63 del Código Fiscal (t.o. en 2011 y cs. anteriores), en el que se prevé la situación en que se encuentran los responsables solidarios con respecto a las infracciones especificando que “... en cualquiera de los supuestos previstos en los arts. 60, 61 y 62 si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas serán solidariamente e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración”.

Que al respecto, cabe añadir que, como ya lo ha expresado este Tribunal, a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad

por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley (“Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, Sentencia del 18/3/97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (T.F.N., Sala C, “Molino Cañuelas S.A.”, del 16/11/98; C.S.J.N., “Monasterio Da Silva Ernesto”, D.F., T. XX, pág. 409).

Que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, tal como está establecido en el citado art. 24, donde los mismos solidarios deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.

Que la doctrina tiene dicho en cuanto a la solidaridad fiscal: “es común en derecho tributario que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma pretensión fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación pueda ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. La legislación tributaria Argentina ha admitido este concepto en forma unánime.” (Curso de finanzas, Derecho financiero y Tributario; Villegas; pág. 156).

Que sentado lo que antecede, y como advertí, las alegaciones realizadas no han logrado desvirtuar la presunción legal que pesa sobre el apelante. Por su parte, la ausencia de actividad probatoria tendiente a acreditar la configuración de la eximente prevista en la última parte del art. 24 del Código Fiscal (t.o. en 2011 y cs. de años anteriores) determina la suerte adversa de su planteo, lo que así finalmente se declara.

Por ello,

Voto:

1. Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Rodolfo Adrián Prat, en carácter de socio gerente de “Frigorífico Empalme S.R.L.”, y por derecho propio, con el patrocinio de la Cra. Adriana M. Guidobaldi contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.645/06 dictada por el jefe de Departamento de Fiscalización Morón dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas, actual Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –A.R.B.A.–.
2. Ordenar que la autoridad de aplicación practique nueva liquidación conforme las pautas dadas en mi voto.
3. Confirmar el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

Voto de la Dra. Navarro: adhiero al voto de la Dra. Ceniceros.

Por la mayoría,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Rodolfo Adrián Prat, en carácter de socio gerente de “Frigorífico Empalme S.R.L.”, y por derecho propio, con el patrocinio de la Cra. Adriana M. Guidolbaldi contra la Res. determinativa y sancionatoria 1.645/06 dictada por el jefe de Departamento de Fiscalización Morón dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la ex Dirección Provincial de Rentas, actual Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires –A.R.B.A.–.
2. Ordenar que la autoridad de aplicación practique nueva liquidación conforme las pautas dadas por la mayoría.
3. Confirmar el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco (vocal de 3.^a Nominación) y Dras. Laura Cristina Ceniceros (vocal de 4.^a Nominación) y Dora Mónica Navarro (vocal de 8.^a Nominación). Ante mí: Dra. María Verónica Romero, secretaria - Sala I.