



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, 29 de abril de 2022-----


**AUTOS Y VISTOS:** el expediente N° 2360-0312256, del año 2010, caratulado “**CERES AGROPECUARIA S.A.**” y su acumulado N° 2360-0341333, del año 2011.-----

**Y RESULTANDO:** Que a fs. 1/3 del expediente citado en primer término, en adelante el principal, el señor Carlos Emilio Fournier en su carácter de vicepresidente de “**CERES AGROPECUARIA S.A.**”, con el patrocinio letrado del Dr. Mario Enrique Althabe, interpone, con fecha **29/12/2010**, una DEMANDA DE REPETICIÓN por la suma de pesos sesenta y seis mil trescientos sesenta con cuarenta y cinco centavos (\$ 66.360,45), pagados en exceso en su condición de contribuyente respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y generados según explicita “*en función del sistema de anticipos y, con más la sujeción a los regímenes de retención y percepción*” (sic) durante el **período 2006**.-----

-----Que como consecuencia de la presentación realizada, la Gerencia de Planeamiento SEGR de ARBA, a fs. 83, anticipa que previamente a dar respuesta a su petición, la contribuyente será objeto de una fiscalización por ese mismo período, lo cual se lleva a cabo mediante el expediente, citado en segundo término, N° **2360-0341333/2011**.-----

-----Que a fs. 1/17 del Alcance N° 1 obrante a fs. 85, con fecha **29/10/2013**, se presenta el Dr. Mario Enrique Althabe en su carácter de apoderado de la firma CERES AGROPECUARIA S.A. el 29/10/2013, ante el Director Ejecutivo de ARBA, acredita personería con copia de poder y expone en el punto “II - ANTECEDENTES” que la Dirección mediante el expediente N° 2360-0341333/2011 dictó acto determinativo del impuesto por el mismo período objeto de repetición en estas actuaciones el que fue apelado por la firma, razón por la cual solicita su acumulación. En el punto “III- DENEGATORIA TACITA” solicita se tenga por denegada tácitamente la repetición y se acumulen las actuaciones para el tratamiento conjunto de la demanda con el recurso interpuesto. -----

-----Que elevadas las actuaciones a este tribunal, a fs. 91 consta la adjudicación de la causa para su instrucción a la Dra. Laura Cristina Cenicerós, Vocal de 4ta. Nominación de la Sala II, que se integra con el Vocal de la 5ta.

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

Nominación, Dr. Carlos Ariel Lapine y con el Vocal de la 6ta. Nominación, Cr. Rodolfo Dámaso Crespi. La instrucción dispone que se agregue el expediente N.º 2360-0341333/201, lo que se materializa a fs. 105.-----

-----Que a fs. 104, cumplido el resto de los pasos procesales previos dispuestos por el Código Fiscal, Dec. Ley 7603/70 y Dec. Ley 6716 (t.o. Decreto 4771/95) arts. 12 inc. g) "in fine" y 13, y demás normas complementarias y/o supletorias que rigen el procedimiento, se ordena el traslado de las actuaciones a la Representación Fiscal respecto de la denegatoria tácita, quien contesta a fs. 106/107.-----

-----Que a fojas 158, se hace saber que la Sala II ha quedado integrada definitivamente con la Dra. Laura Cristina Cenicerós a cargo de la Vocalía de la 4ta. Nominación, conjuntamente con el Dr. Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante en la Vocalía de la 5ta. Nominación (conf. Ac. Ex. 99/21) y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, a cargo de la Vocalía de la 6ta. Nominación. Se llaman autos para sentencia, providencia que ha sido notificada a las partes, conforme surge de las constancias de fojas 159/160-----

**Y CONSIDERANDO:** Que visto y analizado el expediente N.º 2360-0341333/2011, a fs.1434/1449 efectivamente se constata que la Autoridad de Aplicación, con fecha **09/05/2013** dictó la **Disposición Delegada SEFSC N.º 1211/2013**, mediante la cual **determinó** la situación fiscal de la firma CERES AGROPECUARIA S.A. como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos **durante el período 2006** (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades de "Servicios Agrícolas N.C.P." (Código NAIIB 014190), "Servicios de Transporte de Mercaderías a Granel incluido el transporte por camión cisterna" (Código NAIIB 602120), "Cultivo de Cereales, excepto los forrajeros y los de semilla para la siembra" (Código NAIIB 011110), "Elaboración de Alimentos preparados para animales" (Código NAIIB 153300), "Servicios de Crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892), "Venta de Semillas" (Código NAIIB 513114), "Servicios de Mercado a Término" (Código NAIIB 671120), "Venta al por Menor de Combustibles Líquidos" (Código NAIIB 505002), "Comercialización de Productos Agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de estos productos" (Código NAIIB 512113), "Venta de Abonos



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II


Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

Fertilizantes y Productos Agroquímicos” (Código NAIB 514934), y estableció **diferencias a favor del Fisco** que ascienden a la suma de pesos veintisiete mil doscientos doce con cincuenta centavos (\$ 27.212,50) cuyo pago se intima en el art. 4°, suma deberá ser abonada conjuntamente con los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011), así como también **saldos a favor de la contribuyente** por un total de pesos veintidós mil dieciocho (\$ 22.018,00) *los que se tendrán en consideración en la liquidación definitiva* (art. 5°). Aplicó asimismo una multa del diez por ciento (10%) del monto omitido, según el art. 61 primer párrafo del Código citado (art.6°) y estableció la responsabilidad solidaria de los señores Juan Carlos Villa y Carlos Emilio Fournier en su carácter de presidente y vicepresidente respectivamente y de los señores Roberto Egidio Villa, Horacio Carlos Silvestre, Arnaldo Vera, Hugo Omar Villa y Juan Manuel Villa, todos en su carácter de Directores Titulares de la sociedad (art. 8°). De los Considerandos del acto no se evidencia la vinculación o conexión que debía tener necesariamente con la demanda intentada, ya que sólo se limita a señalar en uno de sus párrafos finales que la repetición “*se resolverá una vez firme*” el acto determinativo, lo cual da cuenta a mi entender de un error de procedimiento. Ya que ese era el momento de resolver conjuntamente la demanda a partir de la verificación dispuesta oportunamente a tales fines dictando el acto pertinente. -----

-----Ahora bien, contra dicho acto determinativo, a fs. 1/13 del Alcance N° 2 de fs. 1517 del expediente acumulado, obra el Recurso de Apelación, interpuesto el 18/06/2013 por el Dr. Mario Enrique Althabe en el carácter de gestor procesal (art. 48 del C.P.C.C.) de Ceres Agropecuaria S.A. y del señor Juan Carlos Villa, en quien se unificó la representación de los restantes directivos de la empresa. (cfme. art. 1 de la Disposición Delegada SEFSC N° 1211/2013). A posteriori y dentro del plazo legal, a fs. 1 del Alcance N° 3 de fs. 1519, se ratifica por todos los interesados la gestión del Dr. Althabe.-----

-----Ante las circunstancias descriptas, esta instrucción entendió que a tenor de las fechas en que fuera interpuesta la demanda (**29/12/2010**) e iniciada la verificación impositiva (**19/08/2011**) mediante otras actuaciones, expediente N° 2360-0341333/2011, la misma resulta ser una derivación de la primera, que

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

debió haberse vinculado y llevado a cabo en el mismo expediente de conformidad a lo dispuesto por el art. 137 del Código Fiscal (T.O.2011) o en su caso, procediéndose a agregar una vez concluida la fiscalización, a fin de dictar **un único acto administrativo**, tal como había sido oportunamente esbozado a fs. 79 del expte. N.º 2360-312256/2010.-----

-----Que en este confuso escenario procedimental respecto de un mismo período fiscal, corresponde atender los planteos que realiza la recurrente en el Recurso de Apelación contra el acto de determinación y resolver la situación fiscal de la empresa mediante una única sentencia, dando lugar a lo requerido por el apoderado de la contribuyente en punto a que *“se tratan de dos causas administrativas que confluyen a un mismo fin, sosteniendo que por principios generales del Derecho Tributario la determinación debe ser única”*. El apoderado si bien no discute la decisión de abrir un nuevo expediente por parte de la administración, *si tal proceder es más ágil o más práctico para el ente recaudador*, agrega que ello no puede implicar el desconocimiento de la acción ya interpuesta y menos aún supeditar su solución a la firmeza del acto dictado a posteriori, posición que comparto.-----

-----Que en este orden de ideas corresponde analizar los agravios contra la **Disposición Delegada SEFSC N° 1211/2013** y los saldos a favor del Fisco establecidos, que son a saber: **a) Transporte de cereales:** Se asignan ingresos bajo el Régimen Especial previsto en el art. 9 del Convenio Multilateral, y no en el Régimen General establecido en su art. 2) tal como lo había hecho la contribuyente. -----

-----Al respecto alega que el Fisco incurre en un *“grave error conceptual”* proveniente de considerar que el régimen especial procede para cualquier actividad de transporte, cuando a su criterio solo es aplicable a las empresas de transporte.-----

-----Explica que la actividad de transporte, si no es realizada por una “empresa de transporte”, tiene el carácter de complementaria de la actividad principal y por ende no puede ser discriminada. Afirma que en el caso el desplazamiento de la mercadería hecho por la firma completa su actividad de acopio y no tiene carácter “independiente” y, por otro lado que los fletes pagados a terceros -tal



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

como lo reconoce la Autoridad de Aplicación- forman parte de una actividad distinta a la del transporte que es la **logística**.-----

-----A mayor abundamiento, describe que si bien la empresa tiene camiones propios, los mismos no están destinados al transporte de cereales, Uno de ellos lo utiliza para el movimiento de balanceados y los otros dos para el acopio propiamente dicho. Afirma que fue la propia inspección quien constató, en los formularios de venta a los productores (C1116 B) que se consignaron los servicios de transporte como “Fletes realizados por terceros” respaldando este hecho las facturas emitidas por los transportistas. Asimismo afirma que observando las Notas de Débito -que obran en el expediente- realizadas por CERES a distintos camioneros en concepto de “faltantes de mercaderías”, las mismas fueron originadas por la diferencia entre la cantidad de cereal descargado en el destino en comparación con el peso cargado en la “planta”, por lo que no hay dudas que el servicio de transporte es realizado por terceros que cobran un importe y “pagan íntegramente el impuesto” por esa actividad.-----

-----Niega la calidad de “comisionista”, como aduce el Fisco, toda vez que no intermedia en dicha actividad (transporte) con un objetivo especulativo propio sino que traslada los costos del servicio a sus destinatarios (los productores), tarea que le exige un esfuerzo a la empresa que no es propiamente el transporte de la mercadería sino que se relaciona con la “**logística**”, para que el mismo sea realizado con eficacia y oportunidad.-----

-----Los ingresos de esta actividad estarían determinados por el remanente que queda a la empresa entre lo pagado a los transportistas y los importes recibidos de los clientes por el mismo concepto, por lo que éstas diferencias -si las hubiera- no están motivadas por el hecho del transporte en sí mismo, sino por la actividad que genera la **coordinación** del mismo.-----

-----Agrega que como actividad complementaria del transporte, corresponde aplicar a estos ingresos de “logística” la misma alícuota que a la actividad a la cual complementa, según lo establece el último párrafo del art. 219 del Código Fiscal (T.O.2011) y que igual criterio tiene la Ley Impositiva que incluye con la misma alícuota (1,5%) en el Código 6350 a los “Servicios de Gestión y logística para el transporte de mercaderías”, por lo que ha sido correcta la tributación

Dra. Laura Cristina Ceniceros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

realizada por la empresa.-----

-----b) **Diferencias en punto al cálculo de la base imponible de la actividad Acopio de cereales.** Cuestiona que no se computaron en el ajuste realizado por la fiscalización los montos declarados por la contribuyente bajo el concepto de "Otros Créditos", manifestando que en el curso de la fiscalización y, tal como surge del Acta de Comprobación R-078 A N° 10143020 -punto 6- del 5/01/12, la contribuyente presentó planilla explicativa (fs. 896) sobre este rubro reflejado en las posiciones mensuales de ingresos brutos del año 2006. Dice que dichos importes se corresponden a la actividad "**Acopio de cereales**" cuando **las compras mensuales exceden a las ventas**, reflejándose en las Declaraciones Juradas el importe del impuesto a su favor. Explica respecto de dicha cuenta que a fin de calcular la base y el tributo aplica un mecanismo distinto al dispuesto por el art. 631 de la Disposición Normativa "B" N° 1/2004 pero que arroja resultados que "*en definitiva tendrían que ser iguales, pese a las diferencias temporales a favor del Fisco*"(sic). Sostiene que este mecanismo es aún más estricto que el normado por ARBA considerando que **adelanta tributos aún no exigibles**, mientras que el Fisco en lugar de compensar en cada liquidación la totalidad del monto de venta, sólo detrae el importe que se corresponde a ese volumen de venta.-----

-----c) **Falta de cómputo de créditos del período anterior (2005).** Desde otro ángulo, y también para reforzar su petición en cuanto a dichos saldos, resalta el equivocado punto de partida del ajuste (inicio de la inspección desde "cero") cuando por aplicación de lo dispuesto por la Disposición Normativa "B" N° 1/2004, existía ya en ese momento -1/1/2006- una base imponible negativa del período anterior año 2005. Dice que de ratificarse lo actuado por la Autoridad de Aplicación no se respetaría ni el espíritu ni la letra del art. 191 del Código Fiscal (T.O. 2011) que para determinar la base imponible de esta actividad autoriza a deducir las compras del total de ventas. En punto a la normativa aplicable, expone que si bien en un principio la traslación de los saldos negativos de la base imponible para esta actividad sólo se podía realizar dentro del mismo período fiscal y que el pago en exceso del tributo se trasladaba como "crédito fiscal" al período siguiente teniendo ello como efecto la reliquidación del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

impuesto anual, con posterioridad se autorizó que las “bases negativas” se trasladaran de un año a otro, razón por la cual la determinación practicada es defectuosa al no considerar el saldo a favor del contribuyente previos al período fiscalizado.-----

-----Resalta que llamativamente sobre este aspecto la Autoridad de Aplicación **ha omitido expedirse**, lo cual condujo a que se determinara un tributo mayor para el período 2006 al que establece la propia ley. Argumenta que en la Disposición de Inicio del procedimiento determinativo se reconoce que hay documentación respaldatoria del concepto “Otros Créditos”, no analizada luego por el juez administrativo, que da cuenta de la presencia de una “base negativa”.-----

-----Reitera que si bien la contribuyente hizo la compensación a través del concepto “Otros Créditos”, el Fisco podría prescindir de la misma si aplicara correctamente la normativa vigente y estableciera la “base negativa” que origina el arrastre del período fiscal anterior (2005). De ignorarse este punto habría un exceso de tributación y una violación del derecho de propiedad (art. 17 C.N.).(el subrayado me pertenece)-----

-----**d) Nominación de códigos de actividad.** Expresa que en el acto apelado se enumeran los distintos códigos de actividades, que difieren de los utilizados por Ceres, reflejando ello un desconocimiento de los “aplicativos” que la propia ARBA obliga a usar (Si.Fe.Re) e ignorando que algunos de los códigos señalados ni siquiera existen (vg. 513113 - Actividad de Acopio, 512114 - Venta de Semilla, 505002 - Venta al por menor de combustibles). Sostiene que no hay disidencia en cuanto a la alícuota, pero que esta discordancia genera un desorden administrativo y desorienta al contribuyente. Solicita que el Tribunal se expida al respecto.-----

-----**e) Multa.** Expresa que la propia determinación reconoce saldos a favor de la empresa que deben compensarse, lo que afectará al cálculo de la multa. Asimismo señala que solicitó la repetición de sumas a su favor por otras actuaciones 2360-312256/10, razón por la cual la multa por omisión debería calcularse sobre la diferencia que persista luego de practicada la compensación. Sostiene que aún cuando no hubiese pagos en exceso sobre los ajustados a

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

favor del Fisco, no sería procedente la aplicación de la sanción tal como lo establece el art. 61 del C.F. en donde *“el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo...”*. Y luego agrega *“no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho”* (sic). A todo evento, aduce que los importes que pudiere adeudar son de escasa significación frente al volumen del negocio.-

-----**f) Responsabilidad.** Afirma que la extensión de la responsabilidad debe circunscribirse al marco de la legislación de fondo que rige a las sociedades comerciales, que limita la responsabilidad a los directivos para el caso de un comportamiento individual reprochable, no permitiendo extender la misma por el ejercicio regular de sus funciones. Agrega que ello viola el art. 31 de la C.N. y que semejante responsabilidad solo puede estar fundada a título represivo.-----

-----Menciona que el acto impugnado no menciona ningún hecho concreto que permita atribuir responsabilidad, vulnerando el derecho de defensa de los responsables.-----

-----Ofrece como prueba un perito de parte, sin especificar la materia ni puntos de pericia, menciona que es a los fines de verificar el saldo del año 2005.-----

**II.-** A su turno el Representante Fiscal responde los agravios traídos por la quejosa contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria: **1.** Respecto a la aplicación de las disposiciones del art. 9 del Convenio Multilateral por la actividad de “Servicios de transporte de mercaderías a granel incluido el transporte de camión cisterna”, expresa que de la prueba documental agregada en autos, surge que la firma es quien capta al cliente, le presta el servicio facturándole el precio íntegro del mismo, sin que se discrimine ningún concepto por comisión y a su vez registrando en su contabilidad el pago a los fleteros como gasto. En base a ello, concluye que es la contribuyente quien efectúa este servicio de transporte por cuenta propia, no existiendo documentación que demuestre que contrata el transporte de terceros por cuenta y orden de sus clientes, por lo que le es de aplicación el articulado mencionado. Cita Jurisprudencia de este Cuerpo.-----

-----Agrega que en igual sentido al criterio fiscal existen antecedentes en los





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
"CERES AGROPECUARIA S.A."


que se aplica el art. 9 del CM a contribuyentes que sin ser empresas de transporte exclusivamente, tienen una organización interna afectada a esta actividad, tal como lo ha resuelto la Comisión Arbitral en "Cooperativa Agropecuaria Gral. Paz de Marcos Juárez Limitada c/Provincia de Santa Fe" Res. N°49/09, "La Bragadense" Res. N°79/2015, "Lelfun S.A." Res. N° 33/2013, ratificada por la Comisión Plenaria N°18/2014. -----

-----En torno a la doble imposición que provocaría el ajuste efectuado en virtud de que tanto el propietario del transporte como la firma apelante abonen el total del impuesto por un mismo hecho económico, aclara que la superposición de tributos es una consecuencia propia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, característica que impone que cada contribuyente tribute por su facturación.-----

-----2. En cuanto al método aplicado para el cálculo de la base imponible de Acopio de Cereales expresa que se ha calculado en base a lo establecido en el **art. 631 de la Disposición Normativa "B" N° 1/2004** y que la incorporación que realiza la contribuyente en el rubro "Otros Créditos" provoca que los excesos de compras sobre ventas de la actividad de acopio impacten en el saldo de impuesto a pagar proveniente de la totalidad de las actividades, lo que contradice lo dispuesto en la norma vigente ya que los valores que pueden trasladarse de un anticipo a otro deben impactar exclusivamente en el cálculo de la base imponible de la actividad bajo análisis (acopio) y no en el impuesto a pagar resultante del cálculo de todas las actividades. Por lo que no puede prosperar el agravio traído.-----

-----3. En punto a los saldos a favor de la contribuyente expresa que ello surge a fs. 1443 y del artículo 5° de la disposición apelada, y que la "Agencia ha verificado la existencia de saldos a favor del contribuyente, cuyo monto podrá ser compensado, de corresponder, en la etapa procesal oportuna." (sic).-----

-----En cuanto a la omisión de considerar **los saldos a favor correspondientes al período fiscal 2005** refiere que no obra en el expediente prueba suficiente y acabada de la cual se concluya inequívocamente la existencia de excesos de compras por sobre las ventas acumuladas al 31/12/2005 y **la planilla que fue acompañada por la firma a fs. 896 carece de documentación de respaldo** que sustente los conceptos e importes que se

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

exponen en la misma. En los papeles de trabajo de fs. 1111 y 1247, *las bases imponibles estimadas por la firma para esta actividad son mayores a las verificadas por la fiscalización consideradas anualmente, aunque en los anticipos de enero a abril de 2006 las verificadas arrojan parciales mayores a las declaradas por la contribuyente.*-----

-----4. En cuanto al reencuadre de actividades, expresa que la codificación de actividades no es arbitraria, sino que ha sido establecida por la Disposición Normativa Serie "B" 31/99 por lo que la Autoridad de Aplicación se ha ajustado a la normativa vigente. En igual sentido se desarrollan los aplicativos creados para la exteriorización de las obligaciones fiscales.-----

-----5. Respecto a la multa, se expide en que se ha acreditado la infracción de omisión del tributo prevista en el art. 61 del Código Fiscal T.O. 2011 por lo que deviene procedente, con independencia del dolo o culpa del contribuyente.-----

-----6. En punto a la aplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria previsto en la Ley de Sociedades, advierte que la dicha responsabilidad reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O. 2011 y ccs.ant.) 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 ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel, tratándose de una obligación a título propio, por deuda ajena. Afirmo que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y la Ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. Reitera que la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Conf. Art. 24 Código Fiscal T.O. 2011 ccs. ants. y modif.) y atento a la ausencia de dicha actividad rechaza el agravio formulado.

-----En cuanto a la prueba ofrecida considera que la misma es vaga e imprecisa y que no expresa los puntos de pericia a producirse, por lo que deviene improcedente.-----

**III.- Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros:** Que sentado lo expuesto, y explicado supra el trámite seguido con ambos expedientes, a los fines de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

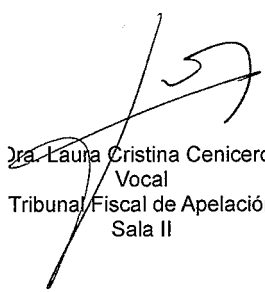
Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

resolver la procedencia de la repetición de lo pagado en exceso (**expediente N° 2360-312256/2010**) corresponde considerar la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación en el expediente N° **2360-0341333/2011** y atender cada uno de los agravios efectuados por la parte en el recurso de apelación interpuesto dando de este modo una respuesta al requerimiento de unificación de las actuaciones no receptado por la Administración y analizando de manera integral la situación fiscal de la firma durante el período fiscal en cuestión.-----

-----En este marco de análisis voy a tratar cada punto de agravio, a saber: **1- Transporte de cereales:** Tratamiento dispensado por el Fisco aplicando el Régimen Especial del art. 9 del Convenio Multilateral. Leídos los agravios y argumentos defensivos esgrimidos por la recurrente entiendo necesario efectuar algunas precisiones preliminares. -----

-----En primer lugar, adelanto que desde un punto de vista teórico comparto lo expuesto por la parte en torno a que el Régimen Especial sólo aplicaría –prima facie- cuando se está frente a una “empresa de transporte”. En los restantes casos, el transporte que efectúen los contribuyentes según las distintas actividades que realicen, se trate de productores, industriales, comerciantes, etc. tiene en general el carácter de actividad secundaria y complementaria de la principal.-----

----- Así lo hemos dicho en otros precedentes, v.gr. autos “Cooperativa Rural de General Viamonte”, sentencia del 25/04/2017, Registro N° 2411 donde se dijo que “...Si bien el Convenio no efectúa previsión normativa alguna, resulta útil para resolver la controversia atender a lo dispuesto a nivel local respecto del tratamiento fiscal aplicable en el Impuesto sobre los ingresos Brutos ante el ejercicio de distintas actividades por un mismo contribuyente, en tanto el Código Fiscal efectúa una diferenciación respecto de las denominadas actividades “complementarias” (...) De este modo, en autos “ALUPLATA S.A.” del 26 de mayo de 2011, “RIVA S.A.I.I.C.F.A.” del 26 de noviembre de 2013, “TRANSPORTES ADER S.A.” del 16 de junio de 2015, “AirLiquide” del 9/05/2013, precisamos que: “...la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en si misma.

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

*Es decir cuando su realización trae aparejada una mejora específica y directa". En tales supuestos corresponde aplicar el mismo tratamiento que para la actividad principal, ya sea respecto del IIBB o del Convenio Multilateral(...) En la especie, tratándose del transporte, la modalidad en que el mismo se desarrolla da la pauta que no estamos frente a un "empresa de transporte", por cuanto la empresa no posee camiones propios, y en realidad realiza la contratación de los fletes, encuadrándose en un servicio de logística , por lo que no resulta procedente la aplicación del régimen específico, correspondiendo dejar sin efecto el ajuste realizado".-----*

-----De lo expuesto se colige que si bien –prima facie- se entiende que en los casos en los que existe otra actividad principal y no se trate de una empresa de transporte, el servicio que se preste tiene el carácter de actividad complementaria, deben existir parámetros de hecho que permitan constatarlo, por ejemplo la existencia o no de vehículos propios. Esta corroboración es necesaria, por cuanto aceptar ese criterio, aún cuando surjan evidencias en contrario, como si se tratara de una cuestión de puro derecho tal como pretende la apelante, no es de recibo. En efecto, así como no existe prohibición alguna para que una sociedad pueda ejercer varias actividades al mismo tiempo, en el caso del transporte, tampoco existe obligación de llevar adelante dicha actividad como *mero intermediario* entre los compradores y quienes presten el servicio de transporte (servicio de fletes), más allá de que en la especie el recurrente niega la actividad como tal. Aún cuando el servicio esté reducido o limitado a los mismos clientes, en este caso del acopiador, ello es un indicio, aunque no es determinante, para desestimar la existencia de un servicio de transporte "per se".-----

-----Como es sabido, las decisiones empresariales respecto de la creación, ampliación, o diversificación de actividades están relacionadas con los beneficios económicos que su desarrollo le pueda proporcionar. -----

-----En el caso, la contribuyente expresa que tiene camiones propios que destina únicamente al transporte de su propia mercadería y para sus clientes contrata transportes de terceros, añadiendo expresamente que los fletes pagados a éstos forman parte de una actividad distinta a la del transporte que



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

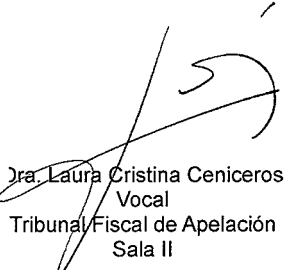
califica como de logística, complementaria de la principal y afirma que así lo reconoce la Autoridad de Aplicación. -----

-----Ahora bien, en la Disposición Delegada SEFSC N° 1211/2013 (determinativa) -a fs. 1441 vta.- la Autoridad de Aplicación sostiene que “...*de la prueba documental agregada en autos surge que es el contribuyente quien capta al cliente, le presta el servicio, le factura el precio íntegro del servicio apropiándose de dichos ingresos, no observándose porcentaje alguno de dicho precio que sea percibido en concepto de Comisión. Además, el pago a los fleteros es registrado como gasto por lo que la realidad económica demuestra que el contribuyente desarrolla su gestión comercial con autonomía suficiente como para reputar que lo hace por cuenta propia*”. (sic) (el subrayado me pertenece).-----

-----Continúa diciendo que “no es posible concluir que en el período verificado se configure intermediación alegada, (sic) toda vez que dicha operatoria no cuenta con sustento documental que lo acredite, siendo éste el único medio por el cual puede desentrañarse la realidad económica en la que el contribuyente está inmerso...”.-----

-----Ratifica a fs. 1442 que: “...*abocándonos a la documentación que obra en autos....no surge que la actividad de transporte sea desarrollada como intermediación, ya que en la facturación relevada en el período verificado no se discrimina comisión alguna, ni actuación por cuenta y orden de terceros, tampoco se observa que efectúe rendición de cuenta y líquido producto, como correspondería a una empresa que actúa como comisionista por cuenta de su comitente, ni ha sido demostrada delegación de responsabilidad en los propietarios de los transportes*.” (el subrayado me pertenece). Debe recordarse que la apelante niega su validez de intermediario también.-----

-----En este orden de ideas considero que debemos evaluar la documental agregada –que no cumple las formalidades requeridas por el Fisco para discernir el alcance del servicio prestado por Ceres por cuenta y orden de terceros a su entender, lo cual es correcto, la existencia de camiones propios, sin que tengan mérito suficientes las afirmaciones de la recurrente en punto a que los mismos sólo transportan su propia mercancía **pero fundamentalmente**

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**la propia declaración de la contribuyente de que presta el “Servicio de Transporte de Mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna”** Código NAIIB 602120 y que no realizó inscripción en la actividad de logística como pretende, lo cual me induce a pensar que estamos frente a una estrategia defensiva no avalada por pruebas fehacientes.-----

-----Asimismo, analizados los papeles de trabajo aportados por la contribuyente (fs. 223/234) y sus declaraciones juradas (fs.176/222) surge efectivamente que declaró esta actividad bajo el mismo Código NAIIB 602120 bajo el régimen del art. 2 del Convenio Multilateral, calculando el impuesto con aplicación de la alícuota del (1,5%).-----

-----De la revisión del formulario R-055 de fs. 1253 vta. confeccionado por el fiscalizador, observo que para la actividad de “Servicio de Transporte de Mercaderías a granel, incluido el transporte por camión cisterna” -Código NAIIB 602120- el Fisco aplicó el régimen especial de distribución de ingresos previsto en el art. 9 del Convenio Multilateral y asignó mensualmente los montos que surgen de los mayores contables aportados por la contribuyente respecto a las cuentas 5.5.4.04 “Acarreos facturados” (fs. 868/887), 6.2.2.15 “Fletes y Acarreos Cebada-Colza” , 6.2.2.16 “Fletes y Acarreos Trigo”, 6.2.2.17 “Fletes y Acarreos Girasol”, 6.2.2.18 “Fletes y Acarreos Maiz” y 6.2.2.19 “Fletes y Acarreos Soja” (fs. 960/999), siendo coincidentes con los que surgen del Papel de Trabajo de fs. 1103/1104. Conformada así la base imponible para la Provincia de Buenos Aires, trasladó los importes a los formularios R-113 (fs. 1256) y R-222 (fs.1262/1267) y calculó sobre la misma el impuesto a la alícuota del 1,5% vigente para este período fiscal 2006 (Ley Impositiva N° 13404) .-----

-----En punto al argumento que en realidad se trata de un servicio de logística, es aquí donde esta instrucción se ha visto impedida de comprobar los dichos que alega, tal como adelantáramos supra. En efecto, del único formulario de venta a los productores (C-1116 B) existente a fs. 1073 se observa que si bien hace referencia a fletes de terceros, no discrimina valor alguno en punto al servicio que dice prestar, el que no fue nunca declarado a pesar de estar contemplado expresamente por el NAIIBB en el Código NAIIB 635000 de “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías”, y que



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
"CERES AGROPECUARIA S.A."

además tributaba durante el período involucrado a la alícuota de 3,5%, distinta de la utilizada por la contribuyente de 1,5%.-----

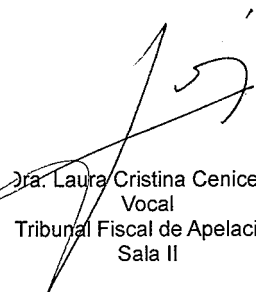
-----Por otra parte ante la ausencia de prueba documental idónea, tampoco se han podido cotejar las facturas abonadas a los transportistas con los ingresos declarados por la firma en las distintas cuentas dedicadas a Transporte.-----

-----Respecto de la pretensión de la parte de que sea este Tribunal quien supla la actividad probatoria que le corresponde ejercer, cabe recordar que las Medidas para Mejor Proveer sirven como su nombre lo indica para lograr la convicción necesaria para decidir, pero no puede ser esgrimida esta facultad del Tribunal para omitir presentar la prueba pertinente y conducente. La actividad probatoria le compete al recurrente. Puntualmente con respecto a la prueba pericial no es aceptable el mero ofrecimiento de un perito de parte, sin indicar su nombre pero fundamentalmente sin exponer los puntos sobre los que debe expedirse.-----

-----Por lo expuesto, considero que corresponde rechazar el agravio y confirmar el ajuste en este punto. -----

-----**2-** Respecto de la actividad de **acopio de cereales**, adelanto postura contraria al proceder llevado a cabo por la fiscalización actuante, sin que ello implique avalar el proceder seguido por la contribuyente sobre el cual nos vamos a referir a continuación, ello en mérito a la facultad que me concede el art. 15 de nuestra Ley Orgánica. -----

-----Así las cosas, en el recurso presentado el apoderado explica que la contribuyente adopta un método de cálculo de la base imponible y en su consecuencia del impuesto, *que se aparta del establecido por la norma reglamentaria y de los usos y costumbres propios de la actividad*, lo cual es un dato que esta instrucción tendrá en consideración a su debido tiempo. No obstante ello, y en aras de hallar la verdad material y dar respuesta ajustada a derecho a los asuntos controvertidos, hemos analizado desde esta Vocalía el proceder al cual alude, lo cual ha sido muy engorroso, dada la índole de la actividad y la variedad de cereales con los que comercia. Interpreto que de ese proceder -durante este período- habrían derivado las diferencias que reclamaría a favor de su representada por su actividad de acopiador.-----

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

-----En este orden de trabajo impuesto sobre el caso, analizada la documentación aportada por la contribuyente (mayores contables de las compras y ventas de cereales de fs. 446/890 y 915/955, papeles de trabajo de la liquidación de la base imponible de fs. 1088/1091, papeles de trabajo de la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de fs. 223/234) hemos observado que calcula la base imponible en forma independiente por las operaciones que realiza con cada uno de los cereales que acopia -trigo, maíz, soja, girasol, avena, entre otros- para luego obtener, de su suma, la base imponible total del período. Cabe decir que las características de la actividad complejizan esta operación de cálculo ya que ocurren habitualmente- lo que dependerá de distintos factores, estacionales, económicos, etc.- dos supuestos:

**A- Compras que superan a las ventas en kilos** Aquí se compone la base de la siguiente manera según lo observado: Sobre la cantidad de kilos vendidos se aplica la diferencia resultante entre precios de compra y venta y se traslada el excedente de compras (en kilos) al período siguiente. Por ejemplo, en el mes de enero/2006 en el caso del trigo (fs. 1088) el total de compras fue 19.077,680 kgs. a \$ 30,415 el kilo, el total de ventas fue de 18.282,500 kgs. a \$ 33,243 el kilo. La base fue de \$ 51.702,09 que surge de multiplicar 18.282,50 por \$ 2,828 (\$ 33,243 menos \$ 30,415). Luego el excedente de compras de 795,180 kgs. (19.077,68- 18.282,50) se traslada a febrero/2006;

**B- Ventas superiores a las compras en kilos**, dicha base imponible la compone con el cálculo de ventas menos compras a precios promedio. A modo de ejemplo y siguiendo el caso del trigo, en febrero/2006 la base imponible es \$ 698.865,32 que surge de restar a las ventas \$ 978.289,46 el total de compras a ese momento \$ 279.424,14 (las propias del período \$ 255.238,74 más el excedente del período anterior \$ 24.185,40 (795,180 kgs. al precio promedio de \$ 30,415)). Compuesto así el monto de ingresos por cada cereal y obtenido el total por el período, se aplica el coeficiente unificado para la Provincia de Buenos Aires y se determina la base imponible para esta jurisdicción. Se observa puntualmente que el “quantum” del impuesto calculado, se expone bajo el concepto “**pago a cuenta**”, tal como surge de los papeles de trabajo de la contribuyente a fs. 223/234 del expediente acumulado.-----





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II


Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

-----A su vez, y constatando ello de las **Declaraciones Juradas** del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (que se agregan por esta instrucción a fs. 145/157 del expediente donde tramitara la demanda) y en coincidencia con los valores determinados en los papeles de trabajo mencionados, se observa que el monto de impuesto declarado es el mismo monto que luego imputa en el rubro “OTROS CRÉDITOS” -como una deducción del impuesto calculado para todas las actividades (incluida la de acopio) y para todo el período fiscal (2006) – y que ello es coincidente con los montos que surgen de su papel de trabajo al que referí supra (fs.223/234). Verbigracia, de la Declaración Jurada Rectificativa de fs. 148 para el período 1/2006, la base imponible para la actividad de acopio fue \$ 235.131,81 a la que aplicó la alícuota del 4,1% por lo que resultó un monto de impuesto \$ 9.640,40 (fs. 148 vta.). A su vez en la columna “Otros Créditos” imputó igual suma \$ 9.640,40 (fs. 148) . -----

-----Por su parte, la inspección dice que dicho monto que nunca fue ingresado al fisco. En el Acto recurrido a fs. 1439 vta. in fine, dice textualmente “...*el contribuyente de marras no realizó pagos directos en el período fiscal verificado, ni a través de Planes de Pago imputables al mismo...*”. El monto declarado como impuesto, es el que luego se resta, al incluirlo en el rubro “Otros Créditos” produciéndose una neutralización o *neteo* del mismo y no ingresando monto alguno por este concepto. Aquí está la cuestión que da lugar a la controversia y la aceptación o no de saldos a favor de la firma o del Fisco por la actividad de acopio.-----

-----En efecto, el inspector en el Papel de Trabajo N° 10 (fs.1247) al analizar la compra-venta de cereales en base a las mayores contables de fs. 446/890 y fs. 915/955 aplica lo establecido en el inciso c) del art. 191 del Código Fiscal (T.O. 2011) y ratifica que si bien la base está constituida por la diferencia entre precios de compra y venta, debe seguirse con el procedimiento establecido por el art. 631 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 que dice: “*Los acopiadores de productos agrícola-ganaderos que comercialicen esos productos por cuenta propia y que hayan optado por tributar tomando como base la diferencia entre los precios de compra y de venta, podrán trasladar a anticipos futuros los excedentes de compras sobre las ventas de productos*”

  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

agrícola-ganaderos de un anticipo determinado, **para compensarlos exclusivamente en la liquidación del impuesto originado por la misma actividad**". De este modo impugna la metodología seguida por la firma al computar los "pagos a cuenta" generados por la índole de la actividad en "Otros Créditos". Advierte además, que de **enero a abril/2006** las ventas fueron superiores a las compras (es decir que no hubo excedentes de compras) y recién en el mes de mayo las compras se registran superiores a las ventas. -----

-----Ahora bien, más allá de las diferencias que en cuanto al cálculo y la eventual existencia de saldos a favor provenientes precisamente del procedimiento llevado a cabo por la contribuyente ajeno a lo expresamente previsto por la normativa, advierto por un lado que su conformidad y aprobación requeriría de una revisión pericial exhaustiva, pero por el otro constato una circunstancia que a mi entender resulta determinante a los efectos de resolver el tratamiento dado por la fiscalización actuante y por el juez administrativo en el acto de determinación. Y que reside en que no fue considerado por la inspección el período anterior (12/2005) tal como se observa en el Papel de Trabajo mencionado (fs. 1247) y como fuera requerido oportunamente por esta instrucción a fs. 124 a lo que se contestó que dicho período estaba "prescripto" (fs.125). En efecto, del trabajo realizado por el fiscalizador se observa que en el mes de enero/2006 no hay ningún monto trasladado a la columna "*saldo del período anterior*" por lo que en ese mes solo se consideraron las compras propias del período, lo cual arrastra, dada la índole de la actividad, una insuficiente actuación por parte de la administración. distorsionando los resultados que debe alcanzar. -----

-----A mayor abundamiento, del Acta de Comprobación R-078 A N° 10143020 del 05/01/12 (punto 6) surge que la contribuyente aportó una planilla de la composición del rubro, "OTROS CRÉDITOS" la que se encuentra agregada a fs. 896, y que el propio inspector calificó como "**explicativa y respaldatoria del rubro Otros Créditos reflejados en las Posiciones Mensuales de Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12 del año 2006**". Sin embargo, luego en el acto recurrido a fs. 1443, se desestimó porque "**no es acompañada por documentación de respaldo que sirva de sustento a lo que aquel**



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

***manifiesta ni exhibe con claridad los montos de ventas y compras de los cereales transados, ni el origen de dichos importes que enumera en dicha planilla.***” (sic).-----

-----Esta instrucción observa respecto de dicha planilla que si bien, de la composición del rubro “Otros Créditos” no surge una explicación precisa y contundente, hay un detalle de kilos y precios promedio que, infiero, podrían corresponderse con el mes de diciembre de 2005, además del hecho de que la contribuyente puso a disposición del Fisco los libros de la empresa. -----

-----Asimismo se observa, del papel de trabajo de la contribuyente de fs. 1088/1091, que en el mes de enero/2006 respecto a los cereales maíz y soja, por ejemplo, que los kilos vendidos son mayores que los comprados, lo que evidenciaría **la existencia de cereal anterior a esa fecha**. Por ejemplo, para el maíz surge que se compraron 1.953,62 kilos y se vendieron 6.582,60 y para el caso de la soja se compraron 3,790,28 y se vendieron 4.000,00 (fs. 1088).-----

-----Si bien la prueba ofrecida por la recurrente puede calificarse como insuficiente, no debemos perder de vista el origen de estas actuaciones secundarias, que era el de resolver la demanda previa de repetición intentada por la parte interesada. Lo expuesto me lleva a concluir que corresponde dejar sin efecto la determinación practicada por la fiscalización respecto de la actividad de acopio, lo que así declaro. -----

-----**3-** Respecto a los **saldos a favor provenientes de retenciones y percepciones** se observa que en la Resolución Determinativa, tal como surge de fs. 1439 último párrafo la inspección “*procedió a auditar los comprobantes respaldatorios de retenciones bancarias, concluyendo que resultan válidos los valores tomados por el contribuyente de marras, dejando constancia del procedimiento en Acta de Comprobación R-078 N° 10156154 del 17/02/2012 (fs.1069/1070)*”. De este modo se computaron en los formularios R-222 de Fiscalización y Ajuste (fs. 1262/1267) y se reconoce el saldo en el art. 5° del acto recurrido, debiendo compensarse el mismo con las diferencias subsistentes , lo que así voto.-----

-----**4.** En cuanto a los **códigos de actividad**, que aclara es un aspecto de la controversia que no le ha causado perjuicio, declaro que no es un agravio que

Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

le causa la determinación ni una cuestión atinente a resolver por esta instancia, siendo que dichos códigos responden a los establecidos en la Ley impositiva N.º 13.404 (año 2006) y normativas reglamentarias. La cuestión de los Códigos y de los aplicativos debe ser encausada ante la Autoridad de Aplicación.-----

-----5. Respecto a la **sanción** aplicada, teniendo en cuenta la índole de las cuestiones en debate, que el ajuste deriva de diferencias en cuanto a la interpretación y aplicación de las normas, las características propias de la actividad principal, la existencia además de saldos a favor de la contribuyente así como el procedimiento dilatado e insuficiente llevado a cabo por parte de la Autoridad de Aplicación, corresponde la remisión de la misma, por aplicación del error excusable invocado, lo que así declaro.-----

-----6. Finalmente, en relación a la **responsabilidad solidaria** cabe recordar que el Derecho Tributario goza de autonomía en cuanto al régimen legal establecido en el Código Fiscal local, por lo que la legislación de fondo resulta procedente en forma supletoria ante la ausencia de normas específicas. En consecuencia, corresponde que sean de aplicación las normas contenidas en el Código Fiscal que tratan la materia (Sala II, en autos "SEALY ARGENTINA S.R.L." sentencia de fecha 5/08/2013, entre muchos otros).-----

-----Sentado ello, es dable recordar que dicho instituto nace, respecto de terceros ajenos al hecho imponible, por disposición expresa de la ley. En el caso que se trata, la responsabilidad solidaria de los denominados "dirigentes de sociedades" fue establecida en el acto aquí recurrido conforme lo dispuesto en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal (T.O. 2011). Las normas establecen la responsabilidad solidaria ilimitada y no subsidiaria, al establecer que quienes administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes "*...se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses (...) en la misma forma y oportunidad...*" que rijan para los mismos (art. 21), salvo que demuestren que aquél -el contribuyente- los hubiere colocado en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Más adelante, la norma legal precisa que: "*El proceso para hacer efectiva la solidaridad deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

a todos los involucrados conforme este artículo” (art. 24). Como ya lo ha expresado este Tribunal, al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presumen 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 pretenda excluir su responsabilidad personal y solidaria, deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, “Molinos Cañuelas S.A.” del 16 de noviembre de 1998, TFABA en sentencia del 18 de marzo de 1997 “Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”).-----

-----Es por ello que corresponde a los mismos interesados, a fin de eximirse de responsabilidad, probar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes y obligaciones fiscales, y que han exigido a la sociedad que aplique los fondos necesarios para el pago o, en última instancia, acreditar la concurrencia de alguna causal exculpatoria de fuerza mayor. Cabe agregar a lo expuesto que “a dicha producción no la suple la facultad de investigación de un juez” (conf. mi voto en “Faesca SA.” de fecha 14/07/05). Por otra parte, se observa que no se encuentra controvertido en autos, el carácter de directivos de la firma (presidente – vicepresidente y directores titulares) para los períodos en estudio, así como tampoco se ha alegado y menos aún probado, causal exculpatoria alguna. -----

-----Finalmente y respecto al planteo de inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal para extender la responsabilidad solidaria a los integrantes del directorio, debo señalar, que en el precedente “Fisco de la provincia de Buenos Aires c/Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio”, a los efectos de la modificación del criterio que sustentó, la doctrina debe provenir de una jurisprudencia persistente en el tiempo. Por otra parte, tal como lo expresara la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Martín, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno, Vicente Felix y otro s/ apremio provincial”, de fecha 12/08/2014, el fallo en cuestión no puede ser interpretado como doctrina legal en tanto el más Alto Tribunal de la Provincia no se expidió respecto de la cuestión de fondo, habiendo confirmado la sentencia

Dra. Laura Cristina Ceniceros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

de Cámara por cuestiones meramente formales.-----

-----Ahora bien, frente al reciente pronunciamiento de la SCJBA en los autos “TOLEDO, Juan Antonio c/ARBA. Incidente de Revisión” (C.121.745 del 30/8/2021) donde se declaró por mayoría –con disidencia del Juez Genoud- la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 18, 24 y 63 del CF, que regulan el instituto, tal como me he expresado en autos “Distribución Masiva S.A.” de fecha 14/12/21 a cuyas consideraciones me remito en honor a la brevedad, he considerado pertinente y necesario, ello bajo el amparo del artículo 12 del CF y 14 de nuestra Ley Orgánica, reanalizar la cuestión en cada caso concreto a la luz de los hechos del caso. En este orden de ideas no advierto en la especie circunstancias que ameriten dejar sin efecto la responsabilidad en punto la omisión incurrida en torno a las actividades por las que subsiste el ajuste por cuanto los argumentos defensivos no han resultado atendibles para justificar el proceder de la firma avalado por sus responsables solidarios.-----

-----Por todo ello, corresponde confirmar la extensión de responsabilidad solidaria contenida en el acto en crisis en su art. 8°, respecto de los señores Juan Carlos Villa y Carlos Emilio Fournier en su carácter de presidente y vicepresidente respectivamente y de los señores Roberto Egidio Villa, Horacio Carlos Silvestre, Arnaldo Vera, Hugo Omar Villa y Juan Manuel Villa, todos en su carácter de Directores Titulares de la sociedad, respecto del monto de ajuste que subsista. Así Voto. -----

**POR ELLO, VOTO:** 1) Tener por configurada la denegatoria tácita de la demanda de repetición presentada a fs. 1/3 del expediente 2360-0312256/2010 por el Dr. Mario Enrique Althabe en su carácter de letrado patrocinante de la firma CERES AGROPECUARIA S.A. (conf. Art. 139 del Código Fiscal T.O. 2011). 2) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación obrante a fs. 1/13 del Alcance N° 2 de fs. 1517 del expediente 2360-0341333/2011 interpuesto por el Dr. Mario Enrique Althabe como apoderado de Ceres Agropecuaria S.A. y del señor Juan Carlos Villa, en quien se unificó la representación de Carlos Emilio Fournier, Roberto Egidio Villa, Horacio Carlos Silvestre, Arnaldo Vera, Hugo Omar Villa y Juan Manuel Villa, contra la la Disposición Delegada SEFSC N°

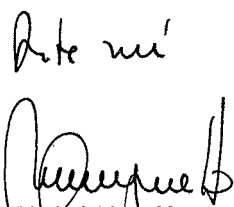


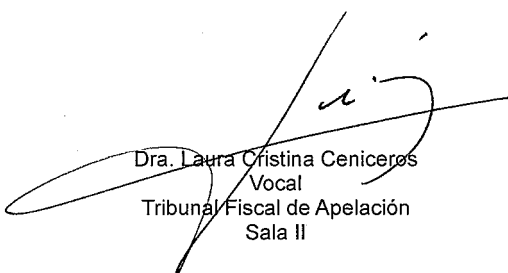
Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
"CERES AGROPECUARIA S.A."

1211/2013 de fecha 09/05/2013 dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **3)** Dejar sin efecto la determinación practicada respecto de la actividad "Comercialización de Productos Agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de estos productos" (Código NAIIB 512113) conforme lo dispuesto en los considerandos de mi Voto. **4)** Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el art. 6° del acto apelado por los motivos expuestos en el Considerando III apartado 5 de mi voto. **5)** Confirmar en todo lo demás lo que ha sido materia de agravio en el Recurso de Apelación. **6)** La Autoridad de Aplicación deberá proceder a compensar en la liquidación final del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al año 2006, los saldos a su favor subsistentes de conformidad a lo resuelto en el punto 3) con los saldos reconocidos en el art. 5 del acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----

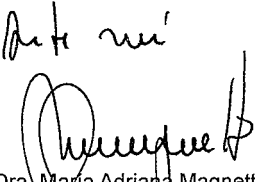
  
Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

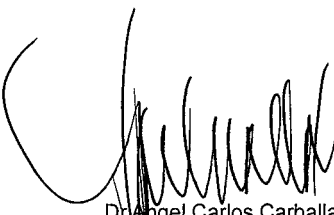
  
Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal:** Analizando las cuestiones traídas en apelación, adelanto la adhesión en lo sustancial al criterio resolutivo propuesto por la Vocal instructora, en consonancia con los fundamentos expuestos en su voto.-----

-----Sin perjuicio de ello, debo advertir que entiendo han devenido abstractos los agravios vinculados a la responsabilidad solidaria endilgada a los directivos administradores de la empresa de autos, toda vez que aquellos mismos criterios resolutivos llevarán seguramente a que los saldos determinados a favor de la contribuyente sean superiores a las acreencias fiscales pendientes, por lo que no llegará la responsabilidad en cuestión a efectivizarse.-----

-----En ese sentido dejo expresado mi voto.-----

  
Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

  
Dr. Angel Carlos Carballal  
Vocal Subrogante  
(A. E. N° 99/21)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi:** Debo decidir, en tercer lugar, sobre la procedencia de los agravios traídos a esta instancia, a cuyo fin mantendré el orden de análisis seguido por la Instrucción.-----

-----Así, en primer término abordo el tratamiento fiscal asignado a los ingresos obtenidos por la firma en concepto de **"1- Transporte de cereales"**, recordando que el Fisco aplica el Régimen Especial del art. 9 del Convenio Multilateral, mientras que aquella lo hace en función del Régimen General del artículo 2 del mismo.-----

-----He sentado posición considerando aplicable el art. 9 exclusivamente a las empresas de transporte, entendiendo por tales a quienes se organizan para prestar dicho servicio a terceros -Sentencia de Sala II en autos "LELFUN S.A." de fecha 17/12/20, Reg. 2955-. Conforme ello, no alcanza a quien transporta sus propios productos cumpliendo con el acto de entrega acordado con el comprador, siendo irrelevante al respecto si lo hace contratando fletes de terceros o con camiones propios. Los ingresos obtenidos en tal concepto (normalmente discriminados en la factura bajo el concepto de "flete") son, en mi criterio, derivados de una actividad complementaria de la principal, es decir deben ser sumados a los obtenidos por la venta en cuestión y tributar en consecuencia. Habida cuenta de ello, rechazo el ajuste practicado en torno a la modalidad de distribución de la base imponible entre las jurisdicciones, lo que así declaro.-----

-----Ahora bien, respecto del monto de la misma -la base imponible- considero que debe integrarse con el valor facturado en concepto de fletes (bajo el código de la actividad principal conforme sostuve de manera precedente) y no por la diferencia entre lo pagado a los fletes contratados y lo facturado en dicho





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
“CERES AGROPECUARIA S.A.”

concepto como lo sostiene el apelante, por cuanto el uso de los formularios 1116 B indican una operación de compra venta y no de consignación, es decir no existe un comitente que le encargara la logística de transporte aludida por el apelante, atento lo cual procede el rechazo del agravio alegado. Para un mayor desarrollo del tema remito a mi voto en autos “CERES AGROPECUARIA”, Sentencia de Sala II del 04/08/21, Reg.3051-. Así declaro.-----

-----En segundo lugar, en cuanto a las diferencias en punto al cálculo de la base imponible de la actividad “**acopio de cereales**” -**punto2-**, adelanto que adhiero a la solución propuesta por la Vocal en su voto, en virtud de los ejemplos numéricos y argumentos desarrollados, de los que se desprende que le asiste razón a la apelante cuando sostiene que su accionar, si bien implica el apartamiento de la normativa vigente, no ha generado perjuicio fiscal alguno sino por el contrario ha significado que ha ido adelantando el ingreso del gravamen, razón que explica su exposición en el rubro “**Otros Créditos**” -reflejados en las Posiciones Mensuales de Ingresos Brutos, tal como lo expresó la propia inspección-. Conforme ello corresponde rechazar el ajuste practicado, lo que así declaro.-----

-----De igual manera adhiero a la conclusión arribada respecto de los temas identificados como **puntos 3; 4 y 5. - “saldos a favor provenientes de retenciones y percepciones”; “códigos de actividad” y “sanción aplicada”, respectivamente-**, lo que así declaro.-----

----- Finalmente, en relación al **punto 6 “responsabilidad solidaria”**, atendiendo al planteo realizado, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021) por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores [“Fisco de la 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 BuenosAires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de

inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021].-----

-----En tal sentido me expedí en “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal” (ver SCJBA *in re* “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016; asimismo, CSJN en Fallos 307:1094 y 321:3201; entre muchos otros).-----

-----Advertí entonces, que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como, asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.-----

-----Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría, 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).-----

-----Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, dejo sin efecto la responsabilidad extendida a los apelantes sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.-----

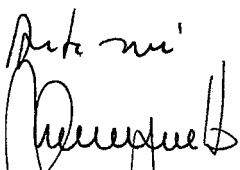
-----En tal sentido dejo expresado mi voto.-----




Provincia de Buenos Aires

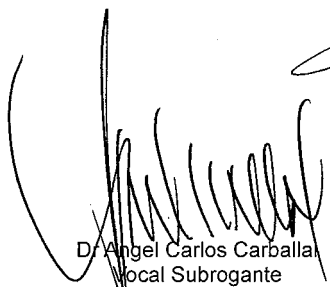
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0312256/10  
"CERES AGROPECUARIA S.A."


  
Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

  
Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II


**POR MAYORÍA, SE RESUELVE:** 1) Tener por configurada la denegatoria tácita de la demanda de repetición presentada a fs. 1/3 del expediente 2360-0312256/2010 por el Dr. Mario Enrique Althabe en su carácter de letrado patrocinante de la firma CERES AGROPECUARIA S.A. (conf. Art. 139 del Código Fiscal T.O. 2011). 2) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación obrante a fs. 1/13 del Alcance N° 2 de fs. 1517 del expediente 2360-0341333/2011 interpuesto por el Dr. Mario Enrique Althabe como apoderado de Ceres Agropecuaria S.A. y del señor Juan Carlos Villa, en quien se unificó la representación de Carlos Emilio Fournier, Roberto Egidio Villa, Horacio Carlos Silvestre, Arnaldo Vera, Hugo Omar Villa y Juan Manuel Villa, contra la la Disposición Delegada SEFSC N° 1211/2013 de fecha 09/05/2013 dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 3) Dejar sin efecto la determinación practicada respecto de la actividad "Comercialización de Productos Agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de estos productos" (Código NAIIB 512113) conforme lo dispuesto en los considerandos del presente pronunciamiento. 4) Dejar sin efecto la multa por omisión impuesta en el art. 6° del acto apelado por los motivos expuestos en el Considerando III apartado 5 del presente pronunciamiento. 5) Confirmar en todo lo demás lo que ha sido materia de agravio en el Recurso de Apelación. 6) La Autoridad de Aplicación deberá proceder a practicar nueva liquidación del tributo, compensando los saldos resultantes e incluir el saldo final del año 2005. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



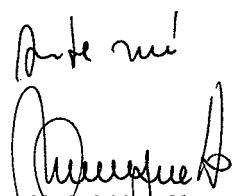
Dr. Angel Carlos Carballal  
Vocal Subrogante  
(A. E. N° 99/21)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



Dra. Laura Cristina Cenicerós  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



Dra. María Adriana Magnetto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRO Nro.: 3249