

LA PLATA, 11 de abril de 2013.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente 2306-401332, año 2001, caratulado “**SEAGRAM DE ARGENTINA S.A.**”. -----

DE LOS CUALES RESULTA: Que arriban a esta Alzada las presentes actuaciones con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fs. 2899/2918, 2920/2927, 2928/2935 y 2936/2943 por el Dr. Leonardo Javier LEW, en representación de SEAGRAM DE ARGENTINA S.A. y de los Señores Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO, respectivamente, contra la **Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 795/06**, obrante a fs. 2795/2808, dictada por la Jefatura del Departamento Fiscalización Avellaneda de la Dirección Provincial de Rentas (hoy A.R.B.A.). -----

---- A través del acto mencionado, se procedió a determinar las obligaciones fiscales de SEAGRAM DE ARGENTINA S.A., en su carácter de contribuyente frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades de “*Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas*” (Código 155120), “*Elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas a partir de frutas*” (Código 155290), “*Venta al por mayor o en consignación de alimentos, bebidas y tabaco*” (Código 511910), “*Venta al por mayor de bebidas alcohólicas, excepto vino y cerveza*” (Código 512311) y “*Venta al por menor de vinos*” (Código 522501), por los períodos fiscales **2000 (enero a diciembre) y 2001 (enero a agosto)**, estableciéndose diferencias a favor de la Dirección por un monto total de setenta y tres mil trescientos pesos con veinticinco centavos (\$ 73.300,25). Asimismo, se impuso una multa equivalente al 10% del monto dejado de abonar, equivalente a pesos siete mil trescientos treinta con dos centavos (\$ 7.330,02), por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del Código Fiscal, y se declaró la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, intereses y multa de los señores Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO. -----

---- Una vez que las actuaciones son elevadas a esta instancia, a fs. 2956, previo dejar constancia de la adjudicación de la causa a la Vocalía de 6^{ta}

Nominación, a cargo de la Cra. Silvia WOLCAN, se hace saber que conocerá en la misma la Sala II. -----

---- Conferido a fs. 2961 el pertinente traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, ésta contesta agravios a fs. 2962/2969. -----

---- Ante la existencia de hechos controvertidos, a fs. 2972 se abre la causa a prueba, proveyendo en forma favorable la pericial contable y la informativa propuestas. A fs. 2980/2989, el Cr. Edgardo Crispiani presenta el informe respectivo, del cual se corre traslado a las partes a fs. 2994, motivando la presentación de la contribuyente de fs. 3013/3018. A su vez, algunos de los oficios librados son contestados a fs. 2997, 3034, 3055, 3057, 3065, 3066 y 3090. -----

---- A fs. 3064 se deja constancia que las actuaciones fueron readjudicadas a la Vocalía de 5ta Nominación, a cargo del Dr. Carlos Ariel LAPINE, mientras que a fs. 3068 se hace saber que la Sala se integrará con la Vocal de 3ra Nominación, Cra. Estefanía BLASCO, en razón del acogimiento de la Cra. Silvia Inés WOLCAN a los beneficios jubilatorios. -----

---- En atención a que las constancias obrantes en la causa alcanzan para formar convicción sobre la temática sometida a juzgamiento, a fs. 3093 se decide no hacer lugar al libramiento de oficio reiteratorio requerido a fs. 3080, se cierra el período probatorio y se llaman “autos para sentencia”, providencia que se halla firme y consentida. -----

Y CONSIDERANDO: I.- Que en su escrito recursivo, la firma expresa agravios en orden a los siguientes aspectos: **(i)** el método utilizado para determinar el gravamen correspondiente al año 2000; **(ii)** improcedencia del ajuste por ventas a consumidor final; **(iii)** la asignación de ingresos en relación con la actividad “Elaboración de Sidra, otras bebidas alcohólicas fermentadas”; **(iv)** la multa por omisión aplicada. -----

---- Así, con relación a (i), cuestiona que el acto invoque que la determinación se ha realizado sobre base cierta, cuando -a su entender- *“a pesar de tener a su disposición toda la documentación que le fuera requerida...los ajustes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se habrían practicado sobre base presunta”*. En ese sentido, destaca que *“la falta de motivación y fundamento en*

la utilización de este procedimiento, que ignora por completo la documentación aportada... torna nulo al acto en recurso". Asimismo, apunta que "no resultaba procedente acudir al procedimiento sobre base presunta... cuando de la propia documentación y registros aportados por mi representada, la fiscalización actuante pudo haber obtenido datos fehacientes...". Finaliza sus quejas sobre el punto descalificando la importancia asignada por el Fisco al Libro IVA Ventas, para lo cual aduce que si bien dicho registro es obligatorio de cara a la determinación del gravamen nacional, "no resulta imprescindible para la determinación del impuesto local", cuando por otra parte, su base imponible "resulta perfectamente verificable a través de otra documentación (ej. Facturación), sin necesidad de corroborar los débitos fiscales a los efectos del Impuesto al Valor Agregado". En apoyo de su posición, invoca lo dispuesto por los arts. 37 a 39 del Código Fiscal -T.O. 2004-, así como también jurisprudencia de este Tribunal. -----

--- En cuanto a (ii), esto es la alegada improcedencia del ajuste por ventas a consumidor final, comienza por señalar que "no han existido ventas al por menor de vinos o bebidas alcohólicas (Cód. NAIB 522501)", ensayando su defensa en sendos puntos que identifica como, por un lado, "la violación del Pacto Fiscal y la incorrecta interpretación y aplicación de los Decretos 3354/95, 2782/96 y 4002/00", mientras que por el otro, abunda sobre la "improcedencia del cálculo del ajuste". -----

--- En ese orden, luego de discurrir sobre las normas citadas y afirmar que SEAGRAM "efectúa (entre otras actividades) una actividad comercial en virtud de enajenar productos importados (bebidas alcohólicas) las cuales son vendidas al por mayor", advierte que en el caso, no puede admitirse la aplicación de la definición de consumidor final que efectúa el Decreto 3354/95, reglamentario del art. 167 del Código Fiscal -T.O. 1994-, "dado que el mismo refiere a industrias y por ende a la actividad industrial, no a la comercial descrita y que mi parte desarrolla con sujetos que no pueden ser considerados consumidores finales". -----

--- En lo que respecta a su actividad vitivinícola, analiza la normativa involucrada para concluir que las ventas efectuadas a bares, restaurantes y

hoteles tampoco pueden considerarse realizadas a consumidor final, en tanto *“los productos no son adquiridos para el uso o consumo propio... sino que se incorporan al desarrollo de una actividad...”*. En ese sentido, se agravia de la interpretación del Decreto 3354/95 -con las modificaciones introducidas por el Decreto 2782/96- que realiza el acto en crisis, asegurando que ella contraría el espíritu de la ley, al forzar *“la literalidad de la norma y el lenguaje común de lo que significa la terminología 'consumidor final'”*. Afirma que con posterioridad, el Decreto 4002/00 vino a aclarar la cuestión debatida, consagrando un criterio que debe aplicarse en forma retroactiva, por cuanto se trata de un precepto de carácter interpretativo. En subsidio, acusa afectación del principio de reserva de ley, en la medida que *“a través de un Decreto ilegítimamente se pretende ejercer una mayor carga tributaria sobre este contribuyente, violando lo dispuesto por el Pacto Fiscal y las leyes 11.490 y 11.518”*. -----

---- A continuación, explica que *“el Fisco ha utilizado como base para el cálculo del impuesto el mes de septiembre 2000... a partir del cual habría obtenido un porcentaje de operaciones con los clientes de la empresa que resultan supuestos prestadores de servicios, y por ende operaciones con consumidores finales; porcentaje que luego aplica matemáticamente a cada uno de los demás meses del período fiscal 2000”*. Reprocha este método en la medida que la utilización de presunciones e indicios, frente a las circunstancias del caso, *“resulta por demás irrazonable y alejada de la realidad económica”*. -----

---- Acerca de la asignación a esta jurisdicción de los ingresos correspondientes a su actividad de *“elaboración de sidra, otras bebidas alcohólicas fermentadas”* (iii), ante todo indica que durante los períodos fiscalizados ha dado *“un estricto cumplimiento a los artículos 2 y 13 del Convenio Multilateral”*. En particular, cuestiona que para determinar la masa de ingresos a los cuales se aplica el último de los preceptos citados, el Fisco parta *“de los ingresos totales a nivel país, netos de las supuestas ventas a consumidores finales”* (sic). Seguidamente, critica lo manifestado por la resolución en crisis, cuanto a que no ha modificado los montos imponibles totales ni los coeficientes unificados, pues señala que éstos se han alterado, disminuyendo las demás jurisdicciones con potestad tributaria y violando el Convenio de referencia. Sostiene que, de

para arribar a la base imponible, luego de efectuar la depuración descripta, al monto obtenido se le aplicó el 15%, cuando en realidad, la distribución de este porcentaje debe efectuarse -asegura- *“entre todas las jurisdicciones intervinientes, donde se comercialice el producto”*. Cuestiona, en especial, que se haya excluido a la provincia de Mendoza, por causas que dice desconocer, aunque arriesga que *“tal vez, en la línea del razonamiento fiscal... ésta debiera conformarse con el 85% que le corresponde según el régimen”*. -----

--- Por último ataca la multa impuesta (iv), recordando que *“el artículo 53 del Código Fiscal, tipifica la infracción -omisión culposa- requiriendo la concurrencia de dos elementos: por una parte la omisión de pago de impuestos y, por la otra, el indispensable elemento subjetivo, ya que no se sanciona la simple falta de pago, sino la que se produce por actitud negligente o, más genéricamente, culposa”*. Destaca que, conforme lo desarrollara, el ajuste fiscal es a todas luces improcedente, de suerte que *“nos encontramos con una clara ausencia del tipo objetivo que requiere la infracción”*. Por lo demás, tras definir a la culpa como *“la imprevisión de un resultado previsible desde el punto de vista subjetivo”*, afirma que ella *“no puede presumirse, salvo que la ley así lo disponga expresamente y se cumplan los recaudos por ella establecidos”*. En esa línea de análisis, concluye que *“resulta... insuficiente para atribuir la configuración del elemento subjetivo, la simple mención de que el no ingreso del monto impuesto da nacimiento a la conducta culposa”*. En apoyo de su tesis, cita prestigiosa jurisprudencia. A todo evento, se queja de que la sanción haya sido establecida en el 10% del impuesto adeudado, cuando -a su entender- *“hubiere correspondido la aplicación de lo previsto por el art. 56 del Código Fiscal”*. -----

II.- Que, por su parte, a través de las presentaciones efectuadas a fs. 2920/2927, 2928/2935 y 2936/2943, los restantes recurrentes (Sres. Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO, respectivamente), cuyos agravios serán tratados en forma conjunta, en razón de su sustancial analogía, plantean las defensas que hacen a su derecho, ratificando en todas sus partes, como primera medida, el recurso de apelación de la contribuyente. -----

---- Más adelante, se quejan de que la resolución en crisis les atribuya responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente, a partir de diferentes argumentos. Por un lado, aducen que el art. 21 del Código Fiscal establece la sustanciación del procedimiento antes de una atribución semejante, cuando -a su entender- en la especie el organismo recaudador la dispuso directamente mediante el acto recurrido, *“de lo cual se sigue que ANTES DE LA CONCLUSIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE DETERMINACIÓN DE OFICIO E INSTRUCCIÓN SUMARIAL... SE HIZO EFECTIVA LA SOLIDARIDAD”* (el énfasis consta en el original). -----

---- Seguidamente, cuestionan que la imputación de responsabilidad solidaria sea objetiva, por el solo ejercicio del cargo. Confrontan dicho criterio con el contrario, que según afirman, deriva de la jurisprudencia -que citan- de la Corte Suprema de Justicia y del Tribunal Fiscal de la Nación. Concluyen que *“no resiste el menor análisis lo sostenido por el acto en crisis ya que sólo se atiende a una presunta vinculación jurídica... con la sociedad determinada, sin haber acreditado los extremos que indica el propio Código Fiscal, esto es, la efectiva administración de los fondos... y la conducta negligente en dicha administración que motive el perjuicio fiscal”*. -----

---- Luego, reprochan que se les haya endilgado responsabilidad por la supuesta comisión de las infracciones previstas en el art. 53 del Código Fiscal, conjuntamente con la contribuyente. Señalan que así se *“conculca groseramente el principio de personalidad de la pena de raigambre constitucional, arguyendo que la infracción tributaria se rige por normas distintas de las del resto del derecho, cuando ello es por completo falaz”*. Concluyen que no se ha probado de manera alguna que hayan verificado ninguna de las conductas típicas sancionadas, sino que quien las efectuó en todo caso fue la sociedad. En su apoyo, citan jurisprudencia. -----

III.- Que a su turno, al contestar, la Representación Fiscal se opone al progreso de la impugnación, fijando su posición en torno a los distintos agravios incoados. -----

---- En cuanto concierne al método determinativo empleado, asevera que *“la base del ajuste ha sido la documentación aportada por el contribuyente”*,

respecto de la cual se efectuaron los procedimientos de auditoría de rigor, que se encuentran plasmados en los papeles de trabajo obrantes a fs. 2512/2597, por lo que -a su entender- las alegaciones de la contribuyente constituyen una mera divergencia de opinión con los criterios aplicados por la Autoridad de Aplicación. Con cita de JARACH, destaca que el distingo entre base cierta y base presunta no es tan marcado como aparentemente resulta del marco legal, de modo que el procedimiento empleado por la fiscalización, cualquiera que haya sido éste, *“no hace la diferencia”*. De todos modos, afirma que *“no se aplicó en el caso presunción alguna”*. -----

---- Específicamente en lo que se refiere al modo de obtener los montos correspondientes a ventas minoristas, explica que *“las normas de auditoría... establecen la obligación... de obtener, mediante procedimientos, evidencia comprobatoria pertinente y válida”*, para suministrar una base objetiva que sirva para fundar la opinión que se alcance. Añade que, *“el agente interviniente no examina la totalidad de los datos a los que tiene acceso”*, dado que puede llegar a ciertas conclusiones a través de procedimientos de muestreo, lo que *“implica la aplicación de un procedimiento de comprobación de una cantidad inferior al universo total de los elementos que conforman una cuenta, una determinada clase de transacción, una población de facturas... etc”*. Asegura que en el caso de autos, el método empleado guarda relación directa con el universo considerado, por lo que *“resultan válidas las conclusiones a las que se arriba a partir de la utilización de la muestra”*. -----

---- Destaca que, según las actas obrantes a fs. 2310 y 2312, la fiscalización requirió en forma oportuna el Libro IVA Ventas pertinente, pese a lo cual la contribuyente facilitó solamente el correspondiente al mes de septiembre, en soporte magnético. Ello así, sostiene que ésta *“mal puede... agravarse por el procedimiento utilizado... cuando no ha aportado los elementos suficientes para practicar otro tipo de auditoría”*. Recuerda que, de conformidad con lo expuesto en el Anexo VI de la Resolución General N° 1415, dictada por la AFIP, los datos de todos los comprobantes emitidos deben volcarse en un libro, desde donde concluye que no puede admitirse que la utilización del mismo no resulte obligatoria para la contribuyente. -----

---- Sobre el ajuste relativo a las ventas a consumidor final, aclara que la verificación instada en las presentes actuaciones abarca períodos fiscales en los cuales estuvieron vigentes tanto el Decreto 3354/95 -ordenado según Decreto 2782/96- como el Decreto 4002/00, que respectivamente definieron el concepto de *“consumidor final”* en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires. Explica que a través de éstos y de lo dispuesto por las leyes 11.490 y 11.518, se dio cumplimiento a la finalidad tenida en miras por el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, que mandaba eximir del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a las actividades de tipo industrial, para de este modo contrarrestar el efecto *“piramidal”* o *“cascada”*, a raíz del cual aquel *“incide en todas las etapas de comercialización de los productos”*. Añade que por ello, cuando un bien no transita todas estas fases, sino que va directamente desde la primera hasta la última, *“el legislador ha entendido que debe pagarse el gravamen”*. Puntualiza que como resultado de las normas antes mencionadas, las ventas efectuadas por la contribuyente a bares y restaurantes, deben ser interpretadas como *“a consumidor final”* hasta el 31/12/2000, mas no así a partir del año 2001, en virtud de que desde esa fecha, el destino al sector servicios fue excluido de las definiciones respectivas. En apoyo de su tesis, cita jurisprudencia del Máximo Tribunal Provincial y de esta Sala. -----

---- Con relación a la elaboración del coeficiente de ingresos, destaca que agravios idénticos a los aquí introducidos han sido ya planteados y rechazados por la Comisión Arbitral (Resolución N° 0172009), así como también, por la Comisión Plenaria (Resolución N° 27/2009). Manifiesta que ambos órganos han concluido que, a los efectos de la aplicación del régimen especial del art. 13 del Convenio Multilateral, deben darse las siguientes condiciones: 1) las mercaderías deben ser despachadas por el propio productor; 2) el destino para su venta debe ser fuera de la jurisdicción productora. También aclara que esta última no debe ser incluida dentro del 15% reservado para la distribución secundaria entre las jurisdicciones, según dichos órganos. Igualmente, comenta que los mismos se han declarado incompetentes para determinar la procedencia de la deducción de la base imponible de los importes

correspondientes a “*ventas finales*”, pese a lo cual -entiende- dicho agravio tampoco puede prosperar. Al respecto, insiste con lo señalado por el acto recurrido, en el sentido de que “*la fiscalización no ha modificado los ingresos totales declarados por el contribuyente*”. Añade que “*los reparos planteados en cuanto a que no fueron considerados dichos ingresos a efectos de la distribución conforme el Régimen Especial del artículo 13 del Convenio Multilateral, resultan absolutamente infundados, toda vez que el mismo se aplica solamente a la venta de los denominados 'productos del país'... a efectos de ser comercializados en otra jurisdicción, descripción ésta que bajo ningún aspecto puede incluir los ingresos provenientes de la 'venta a consumidores finales'*”. -----

---- En punto a la sanción impuesta, asevera que la misma se ajusta a derecho, toda vez que -a su entender- se ha “*verificado un incumplimiento a las obligaciones fiscales*”. En su apoyo, cita jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y de este Cuerpo. A su vez, niega que resulte viable la reducción de la multa pretendida por la apelante, en tanto -asegura- no se encuentran reunidos en el particular los extremos requeridos por el art. 56 del Código Fiscal -T.O. 2004-. Por lo demás, manifiesta que a los efectos de su graduación, se han tomado en cuenta las condiciones expuestas en el Decreto 326/97. -----

---- Finalmente, en respuesta a los planteos traídos por los que el acto en crisis declara como responsables solidarios, razona que revisten dicha calidad “*aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios*”. Expresa que en la especie, según surge -a su entender- de las constancias obrantes a fs. 516 y 1910/1912, la administración y representación de la sociedad, durante los períodos fiscales de autos, ha estado en cabeza de los presentantes, quienes -sostiene- no han alegado ni intentado actividad probatoria en contrario. Asimismo, descarta la supuesta subsidiariedad de sus obligaciones, en razón de lo específicamente dispuesto por la legislación bonaerense, motivo por el cual tilda de “*ineficaz*” la invocación de la Ley 11.683 y la jurisprudencia de tribunales nacionales. Para más, reafirma que aquellos responden también por

la multa impuesta, sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción, en los términos del art. 55 del Código Fiscal -T.O. 2004-. -----

IV.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: En los términos en que se encuentra planteada la controversia, corresponde decidir si la Resolución N° 795/06 resulta ajustada a derecho, para lo cual comenzaré por analizar las críticas previamente sintetizadas bajo el punto (i) del Considerando I, relativas a la alegada improcedencia del método determinativo empleado por el Fisco. Conforme puede apreciarse, ellas encierran un planteo de nulidad, fundado en la supuesta falta de antecedentes y motivación para recurrir a la utilización de indicios y presunciones en el ajuste, aspecto negado por la Representación Fiscal al afirmar, en su contestación de agravios, que ese tipo de parámetros no se han aplicado en la especie. -----

---- Al respecto, desde ya adelanto que, en mi criterio, las expresiones de dicha dependencia que han sido referidas en último término, no pueden ser compartidas, por cuanto resulta evidente que si el importe de las ventas efectuadas a consumidores finales durante todo el 2000, fue calculado únicamente a partir de las realizadas en el mes de septiembre de ese mismo año, para tales fines se ha recurrido, en definitiva, a una estimación elaborada por el funcionario interviniente, tomando en cuenta un indicio determinado.-----

---- Sin embargo, contrariamente a lo que sostienen los apelantes, la sola circunstancia de que el acto atacado afirme “*que la verificación impositiva se practicó sobre **'BASE CIERTA'**” (conf. fs. 2795, el destacado consta en el original), cuando en la práctica, el ajuste se valió -entre otras- de indicios y presunciones construidos a partir de procedimientos de muestreo, no invalida, de por sí, el sistema empleado. En rigor, ello sólo trasunta una cuestión nominativa, insusceptible de causar agravio a los apelantes, en la medida que los pasos concretos seguidos por el organismo recaudador para reconstruir la materia sujeta a impuesto, hayan sido suficientemente explicados. De más está decir que así acontece en la especie, pues de la propia lectura del recurso de la contribuyente, se desprende que ella ha comprendido cuál fue el recorrido lógico seguido por aquel para fijar, a partir de las ventas efectuadas en el mes*

de septiembre de 2000, el porcentaje de las concretadas con consumidores finales a lo largo de ese año, según su criterio. -----

---- Con todo, no debe olvidarse, en cuanto nos concierne, que el Código Fiscal establece 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 imponible”,* mientras que sólo autoriza que aquella se efectúe sobre base presunta subsidiariamente, cuando no se cumplan dichas condiciones, o bien *“cuando de hechos conocidos se presuma que hubiera habido hechos imponible y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos”* (conf. arts. 45 y 46 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-). -----

---- Ello así, merece examinarse si en la especie, se encontraban reunidos los requisitos que habilitan al Fisco para estimar las obligaciones fiscales de la contribuyente sobre la base de un indicio construido a partir de la muestra elaborada en el marco del procedimiento de auditoría efectuado, es decir en forma presunta, al menos en cuanto se refiere al monto de ventas efectuadas a consumidores finales durante el período 2000. -----

---- En esa línea, no puede obviarse que, aún cuando según conste a fs. 1240/1245, la contribuyente supo exhibir *“listados de las ventas efectuadas desde el mes de enero de 1999 hasta el mes de agosto de 2001 inclusive”,* con posterioridad, la fiscalización solicitó la presentación del *“Libro IVA Ventas en soporte magnético”,* conforme se desprende del acta obrante a fs. 2310, sin que dicho requerimiento fuera cumplido en momento alguno. -----

---- Es más, en reiteradas oportunidades se pidió la documentación respaldatoria de las operaciones concertadas durante sólo uno de los meses del año 2000, a saber junio, pero tales reclamos tampoco fueron satisfechos. En efecto, a fs. 2268, 2277, 2291, 2297, 2302 y 2309, la inspectora actuante instó la puesta a disposición del Libro IVA Ventas y las facturas emitidas por la firma en tal período, siempre con resultado negativo. -----

---- Fue a raíz de esta situación que, como se expone a fs. 2311, la funcionaria solicitó la entrega del *“Libro IVA Ventas correspondiente a un mes del año*

2000...”, sin mayores especificaciones, y entonces la contribuyente aportó, en la forma indicada, los registros y comprobantes correspondientes a septiembre, base de información sobre la cual se erigió luego el ajuste en discusión. Así lo revelan las constancias de fs. 2312, 2317, 2341, 2348, 2354, 2359, 2363, 2369, 2375, 2379, 2384, 2393, 2397, 2403, 2406, 2410, 2413, 2416, 2420 y 2426, entre otras. -----

---- Ahora bien, del relato de hechos que antecede se deriva con claridad que en autos concurren los extremos que justifican la determinación de oficio de deuda impositiva sobre base presunta, siempre que se acepte que las ventas consideradas por el Fisco como minoristas o efectuadas a consumidores finales, deben recibir el tratamiento tributario que éste persigue, a tenor de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables, cuestión que por integrar la materia de fondo que el Tribunal se encuentra llamado a decidir, será abordada en el acápite siguiente. -----

---- Bajo tales supuestos, entonces, no puede admitirse, como lo pretende la contribuyente, la improcedencia del método empleado, toda vez que ha sido ella la que omitió suministrar a la Autoridad de Aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones concernientes que le fueron solicitados, sin contar, por lo demás, que en ningún momento la ahora agraviada siquiera intentó discriminar los ingresos derivados de ese tipo de transacciones, cuando las perfeccionadas durante el mes de septiembre de 2000, según se desprende del análisis de la documentación respectiva, constituyen un claro indicio de que formaban parte de su operatoria habitual. Todo ello encuadra el caso dentro de las previsiones del art. 46 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, que en su parte pertinente antes ha sido citado. -----

---- A mayor abundamiento, se impone descartar las consideraciones efectuadas por la apelante en el sentido de que, como el Libro IVA Ventas no es imprescindible para la determinación del gravamen local, resultaba necesario acudir a otras fuentes, tales como la facturación. Este tipo de argumentos se caen por su propio peso ni bien se observa el incumplimiento del requerimiento de comprobantes correspondientes al mes de junio de 2000 en que la fiscalizada incurrió en múltiples ocasiones, según ya ha sido relatado.

Fuera de ello, la Autoridad de Aplicación cuenta con amplias facultades para solicitar, entre otras, *“la confección, exhibición y conservación por un término de diez (10) años de los libros de comercio rubricados, cuando corresponda, que registren todas las operaciones que interese verificar, o de libros o registros especiales de las negociaciones y operaciones propias y de terceros que se vinculen con la materia imponible...”*, así como también *“el mantenimiento en condiciones de operatividad de los soportes magnéticos que contengan datos vinculados a la materia imponible, por el término de cinco (5) años contados a partir de la fecha de cierre del ejercicio en el cual se hubieran utilizado”* -art. 50 incs. c) y d) del Código Fiscal, T.O. 2011 y cc. ant.-. De allí que no puedan atenderse las críticas de quien, al incumplir claramente con sus deberes de colaboración, omitió suministrar todos los elementos comprobatorios de los hechos gravados pedidos por el Fisco. -----

---- En mi criterio, no empece a nada de lo que hasta aquí ha sido manifestado, el hecho de que oportunamente la contribuyente haya propuesto, ante este Tribunal, la producción de una prueba pericial contable, llamada a responder, entre otros puntos, *“si de conformidad con el art. 179 del Código Fiscal t.o. 1999 existieron ventas que puedan ser asimiladas a ventas minoristas-venta final, de acuerdo al criterio interpretativo sustentado por el Fisco en los Dtos. 3354/95, 2272/96 (sic) y 4002/01 (sic)”*. Realizo esta aclaración porque si bien en oportunidad de cumplir con dicha tarea, el experto designado manifestó que no le correspondía opinar sobre la aplicación e interpretación de la mencionada legislación debido a que se trataba de un tema que hacía al decisorio de autos (conf. fs. 2981), luego la apelante impugnó el informe respectivo, sosteniendo que se debía contestar lo solicitado, para lo cual era menester relevar la documentación emitida por SEAGRAM S.A. en cada mes del ejercicio 2000, extraer de cada comprobante el total de venta por actividad y el cliente con el cual se efectuó la operación, para finalmente, analizar la actividad desarrollada por cada uno de éstos (conf. fs. 3013/3014), de modo de poder practicar la liquidación también requerida entre los puntos de pericia. -----

---- No coincido con tales apreciaciones de la quejosa, ya que un procedimiento semejante sólo sería admisible en la medida que no hubiera estado justificado

que la Autoridad de Aplicación recurriese a un método determinativo sobre base presunta, cuando en la especie, la omisión de presentar la documentación atinente, en particular las facturas emitidas en junio del año 2000, no sólo lo habilitaba suficientemente, según ya ha sido explicado, sino que además, al no contar con ellas, la misma realización de la tarea en los términos indicados se tornaba imposible. -----

---- Como consecuencia de todo lo expuesto, corresponde desechar las críticas tratadas, y con ellas el planteo de nulidad que llevaban ínsito, lo que así declaro. -----

V.- Que sentado lo que antecede, he de definir la suerte de los agravios reseñados bajo el punto (ii) del Considerando I, relacionados, por una parte, con la supuesta existencia de ventas al por menor de vinos o bebidas alcohólicas, encuadrables bajo la actividad identificada en el NAIIB con el código 522501, a su turno negada por la contribuyente, así como también, por otro lado, con la razonabilidad del indicio concretamente utilizado por la autoridad tributaria para calcular el porcentaje de dichas operaciones durante el año 2000.-----

---- En rigor, la recurrente sólo reconoce dedicarse a la *“destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas”* (CUACM 155120), *“elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas a partir de la fruta”* (CUACM 155290), *“venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco”* (CUACM 511910), y *“venta al por mayor de bebidas alcohólicas, excepto vino y cerveza”* (CUACM 512311), según consta en las declaraciones juradas obrantes a fs. 85/116 y 1295. -----

---- En cambio, a tenor del acto apelado, *“el contribuyente omitió la declaración de monto imponible por la actividad 'Venta Minorista de Bebidas Alcohólicas' (Cód. 522501NAIIB 99)...”* (conf. fs. 2796 vta.). Ello así porque *“con respecto a las ventas efectuadas al sector servicios, nos debemos regir por lo que establece el Decreto 3354/95 y lo normado por el Decreto 2782/96, y en los informes de la Dirección Técnica Tributaria 173/96, 175/96 y 210/00, entre otros”* (conf. fs. 2802). De allí que ***“las operaciones efectuadas por las industrias al sector servicios realizadas hasta el 31/12/2000 deben***

interpretarse como Ventas a Consumidor Final; no así a partir del período fiscal 2001, en el cual el sector servicios queda expresamente excluido conforme lo estipulado por el Decreto 4002/01” (conf. fs. 2803, el destacado no consta en el original). -----

---- Al respecto, desde ya adelanto que en lo que atañe a la actividad industrial desarrollada por la contribuyente, entiendo que le asiste razón al Fisco, como he tenido ocasión de expresarlo en numerosos precedentes de este Cuerpo en los que se abordó la misma temática (conf. TFABA, Sala I -como vocal subrogante-, “PETIT FOUR S.A.”, 01/07/2008 ; Sala II, “GALE S.R.L.”, 15/04/2010, “KLAUKOL S.A.”, 07/04/2011 y “ASTILLEROS REGNICOLI S.A.I.C.A.”, 23/11/2010, entre otros). En efecto, allí he recordado que, desde antaño, la legislación fiscal contempló la situación de un contribuyente que, en el desarrollo de su actividad industrial, pudiera realizar ventas a consumidor final, tal como lo revela el art. 217 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, según el cual *“las industrias cuando ejerzan actividades minoristas, en razón de vender sus productos a consumidor final, tributarán el impuesto que para estas actividades establece la Ley Impositiva, sobre la base imponible que representen los ingresos respectivos, independientemente del que les correspondiere por su actividad específica”*.-----

---- Luego, más precisamente el 12 de agosto de 1993, el Estado Nacional y dieciséis provincias, entre las que se encontraba la de Buenos Aires, suscribieron el denominado “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento”, ratificado por la Ley Provincial 11.463, cuyo texto contempló -en lo que aquí interesa- desgravar a las actividades industriales *“excepto los ingresos por ventas a consumidores finales....”* -conf. Acto Declarativo Primero punto 4 inciso e)-. Fue a través de las Leyes 11.490 y 11.518 que se implementaron las medidas acordadas, excluyéndose de la exención en ellas dispuesta a *“las ventas que los contribuyentes... efectúen a consumidores finales, las que continuarán tributando, en lo pertinente, de acuerdo a lo previsto en el art. 149 del Código Fiscal”* (conf. art.1° Ley 11518). -----

---- Por su parte, el Poder Ejecutivo Provincial, a fin de establecer el alcance que debía darse al concepto de *“consumidor final”*, dictó, en primer término, el

Decreto 3354/95. Dicha norma fue luego modificada por el Decreto 2782/96, que estableció, en su parte pertinente: “*Se entiende que las industrias realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad primaria, industrial o de comercialización -mayorista o minorista- posterior*”. -----

---- Considero que del texto transcrito se desprende que el concepto de consumidor final se vincula directamente con el tipo o carácter de la actividad que realiza el adquirente frente al impuesto. Ello surge en el sentido señalado cuando se repara que la terminología utilizada por el poder reglamentador alude a ellas (las actividades del adquirente) de modo idéntico a la regulación que efectúa el legislador, en las distintas leyes impositivas anuales, para establecer el nivel de tributación de las diferentes etapas por la que, de un modo natural, circulan los bienes en la economía o bien para caracterizar y englobar de una manera genérica aquellas (actividades) específicas que desarrollan los agentes económicos.-----

---- Sentado ello, y de compartirse tal línea interpretativa, puede afirmarse que, en la medida que los productos vendidos por el industrial son comprados (e incorporados), ya sea para uso o consumo, por un sujeto que desarrolla una actividad primaria, industrial o de comercio, no se consideran “*ventas a consumidor final*”. La pregunta que se impone a esta altura es ¿qué sucede con las ventas que un industrial efectúa a sujetos que, frente al gravamen en cuestión, realizan una actividad distinta a las mencionadas? La respuesta que surge nítida es que tales operaciones serán consideradas, por exclusión, “*ventas a consumidor final*” y deberán tributar a la alícuota minorista. -----

---- Y en ese universo de adquirentes que denotan el carácter de “*venta a consumidor final*”, sostengo, cabe incluir a aquellos que son prestadores de servicios, en los cuales debe centrarse el análisis, por cuanto las operaciones controvertidas constituyen ventas realizadas por la empresa a sujetos que revisten tal condición, conforme lo ha afirmado el acto en crisis a fs. 2802 y 2803, sin que fuera negado por la apelante, quien incluso precisa, en su escrito recursivo, que se trata de bares, restaurantes y hoteles, esto es, típicas prestaciones de servicios. -----

---- De más está decir que no obsta a lo recién explicado, el hecho de que, en el marco de la prueba informativa producida a instancias de la Instrucción a fs. 2972, la impugnante haya confeccionado y diligenciado oficios dirigidos a firmas como COTO C.I.C.S.A., DISCO S.A., S.A.I.Y.E. DE LA PATAGONIA, SUPERMERCADO MAYORISTA MAKRO S.A., CENCOSUD S.A., CARREFOUR ARGENTINA S.A., RO-MAY S.A.; WAL-MART ARGENTINA S.A., RICARDO NINI S.A.; AUTOSERVICIO MAYORISTA DIARCO S.A., MAYCAR S.A., WRONA Y TORNADOR, y PARODI S.R.L, según se desprende -entre otros- del escrito de fs. 2992. En efecto, aunque el esperable resultado de esos pedidos de informes, cuando fueron respondidos, haya sido que varias de tales empresas se dedican a la actividad de comercialización de -entre otros- productos alimenticios (conf. fs. 3034), a la de supermercadismo (conf. fs. 3057), o bien que adquirieron los productos de SEAGRAM S.A. para ponerlos a la venta en sus góndolas (conf. 2997), lo cierto es que las operaciones mantenidas con los mismos no se encontraban en discusión en autos, ya que tal como se desprende del análisis de los papeles de trabajo de fs. 2523/2585, estos clientes de la contribuyente nunca fueron considerados como consumidores finales. Antes al contrario, expresamente se descartó que las ventas dirigidas a ellos pudieran ser caracterizadas de esa manera, entre otras, a fs. 2538/2541, 2545, 2558 y 2567. -----

---- En razón de lo apuntado, entiendo que en la especie, el debate giraba únicamente en torno de las ventas a clientes que desarrollaban una actividad de prestación de servicios, así como también que ellos deben tenerse por “*consumidores finales*”, en los términos de la normativa que ha sido citada, siempre que hayan adquirido productos manufacturados. De este modo, los ingresos derivados de tales transacciones deben tributar a la alícuota de la actividad minorista respectiva. -----

---- Por otra parte, no enerva dicha conclusión lo establecido por el Decreto 4002/00, por cuanto más allá de los argumentos que la contribuyente esgrime en sustento de su aplicación durante el período 2000, lo cierto es que la propia norma invocada dispone con claridad, en su art. 4º, que sus conceptos recién comenzaron a regir a partir del 1º de enero de 2001. Por lo demás, cabe

recordar a la impugnante, a propósito de la crítica recién descrita y de aquella que acusa afectación del principio de reserva de ley, que tanto en virtud de lo dispuesto por el art. 12 del Código Fiscal como a tenor del art. 14 del Dec-Ley 7603/70, este Cuerpo no se encuentra facultado para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, salvo cuando se trate de aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia. En el caso de autos, cabe señalarlo, no sólo no existen precedentes de tales cuerpos que se hayan pronunciado en el sentido indicado, sino que, por el contrario, en el orden local, el máximo tribunal ha descartado que el Decreto 2782/96 encierre un exceso reglamentario (conf. SCBA, “SIEMENS S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad del decreto 2782/96”, 11/05/1999). -----

---- Ahora bien, según se ha visto, amén de su actividad manufacturera, la contribuyente ejerce también otra que consiste en la mera comercialización -por cuenta propia- de bebidas alcohólicas, a la cual, desde ya adelante, no pueden traspolarse los argumentos hasta aquí desarrollados. -----

---- En efecto, como bien señala aquella en su recurso, la definición técnica de “*consumidor final*” que efectúan los Decretos 3354/95 y 2782/96, reglamentando las normas vinculadas a la temática que citan, sólo alude a ciertos clientes que compran en forma directa productos a los industriales, no así a quienes los obtienen de los comerciantes que los revenden. Ello es lo que claramente se deriva del propio texto de las normas citadas, que anteriormente han sido transcriptas.-----

---- De ahí que, en el caso, no pueda sino advertirse el error en que ha incurrido la Autoridad de Aplicación al formular un ajuste en concepto de “*ventas a consumidor final*”, cuando en la práctica, no sólo ha considerado los ingresos derivados de las actividades industriales ejercidas por la contribuyente, sino también los de la comercialización por cuenta propia. Así surge del análisis de los papeles de trabajo de fs. 2523/2589, donde ante todo se vuelcan los ingresos de la contribuyente durante septiembre de 2000, clasificándolos en “*propia producción jurisdicción Buenos Aires*”, “*propia producción otra jurisdicción*”, “*reventa*”, “*venta por cuenta y orden de terceros*” y “*venta final*”.

Luego, se revela que el Fisco integra el importe de esta última categoría (venta final) con algunas de las sumas correspondientes a los primeros tres rubros, que conforman el denominado *“total sin venta de terceros”*. Por último, como bien puede apreciarse, los ingresos ajustados en concepto de *“venta al por menor de bebidas alcohólicas”* (CUACM 522501) son a su vez detraídos de la base correspondiente a las actividades de *“destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas”* (CUACM 155120), *“elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas a partir de la fruta”* (CUACM 155290) y *“venta al por mayor de bebidas alcohólicas, excepto vino y cerveza”* (CUACM 512311). Todo ello confirma que se da el tratamiento de venta minorista a las realizadas a consumidor final, tal como se pretendía, pero entre estas últimas se incluyen algunas de carácter comercial (mayorista), lo que no es correcto.----

---- De este modo, sin perjuicio de lo anteriormente manifestado sobre las ventas de productos industrializados por la propia contribuyente a clientes del sector servicios, considero que corresponde otorgarle la razón a ella en lo que respecta al tratamiento brindado a ciertos ingresos derivados del ejercicio de su actividad de comercio al por mayor, a la que por las razones brindadas, en ningún caso puede reputarse como celebrada con *“consumidores finales”*. En virtud de ello, ARBA deberá practicar una nueva liquidación, sin computar tales operaciones, conforme más adelante lo detallaré. -----

---- No se me escapa que durante el período bajo debate, las actividades de venta mayorista y minorista estaban gravadas a la misma alícuota del 3%, de acuerdo con lo dispuesto por el art. 11 inc. A) de la Ley 12.397, impositiva para el año 2000, que expresamente incluía en tal previsión, en cuanto aquí nos concierne, a las identificadas con los códigos 5123 y 5225. A su vez, soy consciente de que, bajo otros supuestos, esta circunstancia podría llevar a descartar cualquier crítica sobre la distribución de base entre las mismas, por cuanto de allí no podría derivarse ningún perjuicio a la reclamante, justamente por tratarse de dos actividades sujetas a un mismo nivel de imposición.-----

---- Sin embargo, en el caso bajo estudio, por el particular modo en que se ha reconstruido la materia imponible, la antedicha afirmación puede llegar a relativizarse al momento de arribar al guarismo final, con motivo de la

liquidación a practicarse. -----

---- Fuera de ello, y contrariamente a lo que pretende la apelante, no encuentro que el parámetro tomado por el Fisco para determinar el importe de las ventas a consumidores finales durante el año 2000 (a saber, un porcentaje de las correspondientes al mes de septiembre) sea irrazonable, en tanto representa una porción muy reducida dentro del total de su actividad, que incluso puede disminuir una vez que se practique la liquidación final, y que se ha obtenido a partir de la realidad de dicha operatoria en uno de los períodos involucrados. Por lo demás, cuadra recordar que ha sido la contribuyente la que brindó la documentación respaldatoria correspondiente al mismo cuando se le dio la oportunidad de elegir, mientras que, desde otro ángulo, su crítica sobre el punto se muestra excesivamente genérica, si no completamente superpuesta al reproche contra el método determinativo seguido en la especie, que ya he rechazado más arriba. -----

---- En virtud de todo lo manifestado, se impone confirmar parcialmente lo actuado por el organismo recaudador en cuanto a la determinación de las diferencias debidas por la omisión de considerar las ventas a consumidores finales efectuadas, ordenando que se practique una nueva liquidación en la que: a) el porcentaje de tales operaciones durante el mes de septiembre de 2000 sea calculado sin computar bajo ningún concepto los ingresos provenientes de la actividad de *“reventa”*, en los términos empleados por el papel de trabajo de fs. 2587; b) los ingresos ajustados en concepto de venta minorista que así se obtengan, sean correlativamente detraídos de las actividades de *“destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas”* y *“elaboración de sidra y otras bebidas alcohólicas fermentadas a partir de la fruta”*, mas no de las de *“venta al por mayor de bebidas alcohólicas excepto vino y cerveza”* o *“venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos”*, en los términos empleados por el papel de trabajo de fs. 2588/2589. Así lo voto. -----

VI.- Que llegado a este punto, debo abordar la controversia atinente a la aplicación del régimen de Convenio Multilateral suscitada en autos, reseñada bajo el punto (iii) del considerando I, trayendo a colación que sobre el punto se

han expedido tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria, cuyas resoluciones son obligatorias para las partes (conf. art. 24 inc. b y 25 del cuerpo normativo citado), por lo que aquí no hará más que darse cumplimiento a lo ordenado por dichos órganos, aunque formulando algunas precisiones que se tornan necesarias ante el grado de confusión observado por la recurrente en sus diversas presentaciones. -----

---- En ese sentido, comienzo por señalar que asiste razón a la Representación Fiscal cuando sostiene que *“la fiscalización no ha modificado los ingresos totales declarados por el contribuyente”*, pese al reproche de ésta según el cual la Autoridad de Aplicación partió *“de los ingresos totales a nivel país, netos de las supuestas ventas a consumidores finales”* (sic). De hecho, nada tiene que ver la determinación de deuda por este último concepto, que ha sido examinado en el considerando anterior, con la manera de aplicar el art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, que es el otro motivo del ajuste practicado.-----

---- Para más, según ya se ha expresado, los ingresos tratados como provenientes de la actividad de comercialización minorista en virtud de lo establecido por el art. 217 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, fueron, a su turno y por contrapartida, detraídos de otras actividades, en tanto no se habían detectado diferencias de base en términos totales, tal como lo reflejan los papeles de trabajo obrantes a fs. 2588/2589. Así también lo ha entendido el perito actuante a fs. 2980/2981, donde, entre otras, afirmó que *“efectivamente... hubo reasignación de ingresos”*, que *“en el papel de trabajo de fs. 2588 surge con meridiana claridad que el monto de ingresos registrados y ajustado, correspondiente al año 2000, son iguales...”*, y que efectuó un control de los mismos del que *“surge en forma mensual la coincidencia entre los ingresos declarados y ajustados e igualmente la concordancia entre el monto imponible ajustado en los formularios R-113 y su traslado al R-222”*.-----

---- Ello así, sólo queda la cuestión de la aplicación del art. 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, según el cual *“en el caso de las industrias vitivinícolas y azucareras, así como en el caso de los productos agropecuarios, forestales, mineros y/o frutos del país, en bruto, elaborados y/o semielaborados*

en la jurisdicción de origen, cuando sean despachados por el propio productor sin facturar, para su venta fuera de la jurisdicción productora, ya sea que los mismos se vendan en el estado en que fueron despachados o luego de ser sometidos a un proceso de elaboración, enviados a casas centrales, sucursales, depósitos, plantas de fraccionamiento a terceros, el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto total y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2º” . -----

---- Aquí nunca se discutió que una determinada cantidad de los ingresos de la contribuyente merecía el tratamiento que deriva del precepto transcripto, que en virtud de ello el 85% de los mismos debían ser asignados a Mendoza en tanto jurisdicción productora, ni que la porción restante debía distribuirse entre las jurisdicciones comercializadoras según las reglas del régimen general del art. 2º del Convenio. -----

---- Sin embargo, la apelante cuestiona la exclusión de la mencionada provincia cuyana entre las beneficiarias del remanente del 15% de la base total, efectuada por el Fisco, con argumentos que, en los términos planteados tanto en esta instancia como ante los órganos de aplicación del régimen en cuestión, sugieren que también allí se comercializaba parte de la mercadería, por cuanto si bien ésta primero habría salido de dicha jurisdicción, luego habría reingresado. -----

---- De cualquier modo, a mi juicio resulta importante destacar que estas últimas alegaciones no han sido debidamente probadas. Sólo así se explica el pronunciamiento que, para este mismo caso, realizó la Comisión Arbitral a través de su Resolución N° 01/2009. Allí se deja suficientemente en claro que *“para que sea procedente lo dispuesto por el artículo 13, primer párrafo, del Convenio Multilateral, las mercaderías deben ser despachadas por el propio productor para su venta fuera de la jurisdicción productora”,* es decir que deben

reunirse dos condiciones, consistentes, por un lado, en que el propio productor realice el despacho, y por el otro, en que la venta de la mercadería se efectúe fuera de la jurisdicción productora. De tal manera, en el caso de que esto último hubiera sucedido en la provincia de Mendoza, lugar de origen de los productos, directamente el art. 13 no habría debido aplicarse. -----

---- Ahora bien, el acto de referencia también consigna correctamente que *“el motivo del ajuste con relación a la aplicación de las disposiciones del Convenio Multilateral, obedece exclusivamente a que se excluyó a la Provincia de Mendoza -productora de las mercaderías- de la distribución del 15%, **por considerar que en ella no se comercializan** los productos que hubieren salido por su venta fuera de ella”* (el destacado no consta en el original). Estas consideraciones nunca fueron desvirtuadas por la impugnante, pese a que en ella recaía la carga de hacerlo si lo que pretendía era que se modificara el alcance del acto recurrido. -----

---- Por esto es que, en definitiva, el organismo mencionado resuelve, sin más, rechazar la acción planteada por SEAGRAM DE ARGENTINA S.A., en lugar de ordenar una nueva liquidación en la que simplemente no se aplique el art. 13 del Convenio Multilateral sobre los ingresos derivados de productos comercializados en Mendoza, como hubiera correspondido en el caso de que ello hubiera quedado acreditado. Por lo demás, a través de la Resolución N° 27/2009, la Comisión Plenaria vino a confirmar el temperamento expuesto.-----

---- En síntesis, por las razones que han sido indicadas, corresponde acatar los citados pronunciamientos de los órganos de aplicación del citado convenio, rechazando las críticas traídas y confirmar el ajuste en cuestión. Así también lo voto. -----

VII.- Que a esta altura, se impone abordar el planteo referido a la multa por omisión, adelantando que, en mi criterio, la cuestión merece ser vista a la luz de lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 61, tercer párrafo, del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, según el cual *“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”*. -----

---- Considero que la eximente prevista legalmente debe tenerse por

configurada. Ello así, toda vez que la misma requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian ni bien se computan los cambios de criterio que enmarcaron la cuestión debatida y la complejidad que se desprende de la sola lectura de los decretos dictados sobre la materia, que exigen una fina tarea hermenéutica. Sin duda, esta situación ha podido influir notoriamente en el comportamiento del contribuyente, hasta el extremo de provocar un entendimiento consciente de estar actuando conforme a derecho. -----

---- En mérito a lo señalado, entiendo que corresponde dejar sin efecto la multa fijada en el art. 5º de la resolución aquí recurrida, lo que así también declaro.----

VIII.- Que finalmente, paso a dar respuesta a los agravios planteados por los Sres. Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO, que apuntan contra la extensión de responsabilidad solidaria dispuesta por el art. 9º del acto apelado. -----

---- Al respecto, comienzo por destacar que no alcanza a comprenderse qué quieren decir los presentantes al afirmar que en autos no se cumplió con la sustanciación del procedimiento previo que actualmente consagra el art. 24 del Código Fiscal -T.O. 2011-, cuando a fs. 2684/2690 obra la Resolución de Inicio N° 465/06, antecedente del acto en crisis, que en su art. 4º dispuso “*prima facie*” la responsabilidad solidaria de todos los representantes legales e integrantes del órgano de administración de la sociedad fiscalizada que han sido mencionados en el párrafo anterior y luego, a través de su art. 6º, ordenó que se los notificara, para que en el término improrrogable de 15 días formularan descargo por escrito. Cabe añadir que los formularios obrantes a fs. 2742/2744 dan cuenta de que dichos anoticiamientos fueron efectivizados. -----

---- De esta manera, la queja no se corresponde con la realidad de los hechos, a no ser que se interprete, como parece entenderlo la Representación Fiscal, que en el fondo ella importa un cuestionamiento a la legalidad del procedimiento seguido, fundado en una errónea caracterización del instituto de la solidaridad consagrado por la legislación fiscal bonaerense. En efecto, nuestra normativa no establece la subsidiariedad de las obligaciones de los responsables por deuda ajena, motivo por el cual tampoco exige que primero

se sustancie el procedimiento contra el contribuyente, para recién luego iniciar otro en el que se juzgue la existencia de solidaridad por parte de representantes y administradores. Es decir, que nada se opone a que, como ha sucedido en la especie, el procedimiento contra unos y otros corra en forma simultánea. -----

---- Por otra parte, cuadra recordar que la solidaridad bajo examen no es objetiva, sino que alcanza a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales, por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando entonces de su conducta (conf. "COOP. AGRARIA DE LAS FLORES LTDA.", 18/03/1997; entre muchas otras). Sólo que al Fisco le basta con probar ya la existencia de la representación legal o convencional, ya el carácter de miembro del órgano de administración, pues probado el hecho, se presumen en el encartado facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de su tarea. Por ende, en ocasión de su defensa, es aquel quien, si pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria, deberá aportar elementos suficientes a tales fines (conf. TFN, Sala C, "MOLINO CAÑUELAS S.A.", 16/11/1998). -----

---- En el caso en tratamiento, los apelantes no han demostrado justificación posible que se constituya en causal de exoneración de la responsabilidad atribuida, ni han acreditado la circunstancia de haber exigido los fondos necesarios para el pago del gravamen, como tampoco que fueron colocados en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo establecido por el art. 24 del Código Fiscal -T.O. 2011-. Más aún, ni siquiera han alegado estos extremos, limitándose a efectuar manifestaciones genéricas sobre el punto y a endilgar al Fisco la carga de demostrar lo contrario, lo que según se ha visto, no se ajusta a la jurisprudencia de este Tribunal. -----

---- Por último, toda vez que según lo expuesto en el considerando anterior, la multa ha sido dejada sin efecto, resulta ocioso expedirse sobre los agravios específicamente enderezados contra la solidaridad por dicho concepto. -----

---- Como corolario de lo expuesto, no debe darse acogida favorable a los planteos hasta aquí analizados, lo que así también declaro. -----

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 2899/2918, 2920/2927, 2928/2935 y 2936/2943 por el Dr. Leonardo Javier LEW, en representación de SEAGRAM DE ARGENTINA S.A. y de los Señores Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO, respectivamente, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 795/06, dictada por la ex Dirección Provincial de Rentas. 2º) Ordenar que a través de la dependencia que corresponda, ARBA practique una nueva liquidación, de acuerdo con lo expuesto en el considerando V del presente voto. 3º) Dejar sin efecto la multa impuesta por el art. 5º del acto apelado. 4º) Confirmar el mismo en todo lo demás que fuera materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase. -----

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: adhiero al Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

Voto de la Cra. Estefanía Blasco: adhiero al Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 2899/2918, 2920/2927, 2928/2935 y 2936/2943 por el Dr. Leonardo Javier LEW, en representación de SEAGRAM DE ARGENTINA S.A. y de los Señores Gonzalo Javier VON WUTHENAU, César BORBA DE AZEVEDO y Eduardo OTERO, respectivamente, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 795/06, dictada por la ex Dirección Provincial de Rentas. 2º) Ordenar que a través de la dependencia que corresponda, ARBA practique una nueva liquidación, de acuerdo con lo expuesto en el considerando V del presente voto. 3º) Dejar sin efecto la multa impuesta por el art. 5º del acto apelado. 4º) Confirmar el mismo en todo lo demás que fuera materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase. -----

Registro N° 1708

Firman: Dr. Carlos Ariel Lapine, Dra. Laura Cristina Cenicerros, Dra. Estefanía Blasco.

Ante mí: Dra. María Adriana Magnetto, Secretaría de Sala II.

