

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N° 56

I. Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). Sala I. *“Toyota Tsusho Argentina S.A. (20/02/2020)”*. Omisión de Actuar como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Carga Dinámica de la Prueba.

- Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Quilpe S.A. – Inconstitucionalidad (9/10/2012)”*.
- Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Sala I. *“Neumáticos Goodyear SRL (13/06/2019)”*. Omisión de Actuar como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Carga Dinámica de la Prueba.

Juzgado en lo Contencioso Administrativo de La Plata N° 2. *“Autoservicio La Amistad Coop. de Trabajo Ltda. c/ Municipalidad de la Plata s/ Pretensión Restablecimiento o Reconocimiento de Derechos – Otros Juicio (20/04/2020)”*. Tasa de Seguridad e Higiene. Repetición. Concepto de Tasa. Prescripción. Carga Dinámica de la Prueba. Tasa de Interés..

Comisión Plenaria. R. (CP) 24/2029. *“Metalúrgica Industrial S.A. s/Provincia de Santa Cruz (14/11/2019)”*. Sustento Territorial. Atribución de Ingresos.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). Sala I. “Toyota Tsusho Argentina S.A. (20/02/2020)”. Omisión de Actuar como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Carga Dinámica de la Prueba.**

a) Palabras Preliminares

Muchas veces la casualidad juega un rol importante (más del que los seres humanos estamos preparados para tolerar ante nuestra constante necesidad de creer que las cosas están bajo nuestro control o, en subsidio, el de un ser superior - para los que tienen la gracia de tener fe).

Esto se evidencia en nuestro humilde metro cuadrado, el informe de novedades tributarias del mes, en el cual, ante la ausencia de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (por los motivos que todos conocemos), uno se ve obligado a errar¹ entre los distintos fallos o resoluciones que llegan a partir de la actividad profesional o académica que realiza.

De ese simple derrotero surgió un tema un que será, a mi modo de entender las cosas, el más relevante del presente: **la carga dinámica de la prueba**. Emanó de forma puramente casual, de una selección aleatoria de resoluciones/fallos, sin premeditación, sin planificación, sin un control previo.

Tanto, en la presente resolución del TFAPBA, como en la sentencia que analizaremos a continuación, la carga de la prueba se convierte en un aspecto central para dirimir la *litis* entablada.

Habitualmente, como en el caso de marras, nos vemos sometidos a cuestiones de hecho y prueba, por lo tanto, entender cabalmente este tema nos provee de un elemento esencial a la hora de ejercer eficazmente nuestro derecho de defensa.

b) La Prueba

Tal cual enseña Celdeiro², la prueba constituye un capítulo de sustancial relevancia en la vida jurídica, pues sin su existencia el orden jurídico sucumbiría a la ley del más fuerte, imposibilitando la solución de cualquier controversia de manera racional. Asimismo no debe considerársela como un beneficio exclusivo para quien la aporta sino que, en definitiva, favorece al proceso cuando tiende a acreditar la existencia o inexistencia del hecho al que ella refiere.

Por tal motivo, el ofrecimiento y la producción de la prueba van más allá del interés privado de las partes, pues hace al correcto ejercicio de la jurisdicción por parte del Estado.

¹ Diccionario de la RAE. “Andar vagando de una parte a otra”.

² Procedimiento Tributario. Dr. (CP) Ernesto Carlos Celdeiro, Dra. (Abog.) María de los Angeles Gadea y Dr. (CP) Juan José Imirizaldu. Ed. ERREPAR. 2012. Cita “Varela Casimiro – Valoración de la Prueba – Ed. Astrea Bs. As. 1998”.

Como criterio general, en materia tributaria³, es el contribuyente quien deberá probar⁴ que no le asiste razón al Fisco, siempre que la manifestación de este, exteriorizada por medio de un acto administrativo, no esté viciada de nulidad. En este punto, es relevante recordar que los actos emanados del Estado poseen presunción de legitimidad siendo, en consecuencia, el administrado quien debe derribar los argumentos del Organismo Fiscal.

En presencia a un acto administrativo (reitero – no viciado de nulidad), será tarea del contribuyente acreditar que la causa invocada por la Administración es inválida o falaz. En consecuencia, quien lo impugne es quien debe demostrar de modo irrefutable su arbitrariedad, pues en materia de determinaciones impositivas se admite la sustantividad de reglas distintas sobre la carga de la prueba con relación a las que se aplican en los demás juicios⁵.

Esta regla se aplica plenamente en el caso **Toyota** (tal cual surge del voto del Vocal, Dr. Carballal), más allá del desplazamiento de la carga probatoria⁶ a los fines de resolver la *litis* (no nos debe confundir la resolución del caso o mi titularización de la resolución del TFAPBA).

Ahora bien, esta situación, propia de la compleja relación jurídica fisco-contribuyente, no puede hacernos perder de vista que quien hace valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos de éste, respetando el criterio general de que la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos.

En síntesis: la carga de la prueba consiste en el imperativo que pesa sobre cada parte litigante de brindar (mediante su actividad) la demostración de los hechos controvertidos. Esto radica en su propia conveniencia. Nadie obliga a probar a nadie, sólo que si no lo hace, se perjudica él mismo, ya que el juez, frente a la carencia de prueba o insuficiencia, fallará contra quien debió probar y no lo hizo⁷ (tal cual veremos en las causas que analizaremos).

Todo lo expuesto se resume en el **artículo 377 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación**, el cual reza lo siguiente:

- *“Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o el tribunal no tenga el deber de conocer.....Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción....Si la ley extranjera invocada por alguna de las partes no hubiere sido probada, el juez podrá investigar su existencia, y aplicarla a la relación jurídica materia del litigio.”.* La carga de la prueba incumbe a quien la alega.

Es por ello que el Vocal Carballal, en la causa objeto de estudio, pondera el ofrecimiento y la producción de la prueba realizada por la Sociedad (Toyota). Sin ese esfuerzo

³ Sin adentrarnos en los marcos normativos específicos que rigen esta materia, ej.: Ley de Procedimiento Tributario (11.683), Ley de Procedimiento Administrativo (19.549), Códigos Fiscales Provinciales, Códigos Procesales Civil y Comercial, Códigos Contenciosos Administrativo, etc.

⁴ Ofrecimiento de toda la prueba que haga a su derecho y carga de la producción de la misma.

⁵ Cámara Nacional Contencioso Administrativo. Sala III. *“LIM SUR SA (20/11/2012)”*.

⁶ Carga dinámica de la prueba.

⁷ Rosemberg, Leo. La Carga de la Prueba. Ed. Ejea. Bs. As. 1956.

probatorio por parte del contribuyente, el desplazamiento posterior (dinámica) no hubiera sido admitido.

Por lo tanto, en una apelación que versa sobre este tema (omisión de actuar como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), no nos podemos limitar a ofrecer sólo una prueba pericial sobre las bases de datos de la ARBA, sino que esta prueba (para que tenga eficacia) debería ser subsidiaria de la prueba informativa y documental a producir por la parte actora, como veremos que sucede en la causa analizada.

- **Primero intento cumplir el protocolo establecido por el organismo recaudador por medio del Informe Técnico (DPR) 208/2006 (de forma exhaustiva) y luego, a partir de los recientes antecedentes del TFAPBA, estaré en condiciones de que sea procedente la prueba pericial sobre las bases del organismos, que implican una traslación/desplazamiento en cuanto al obligado a su producción (carga de la prueba dinámica), puesto que es el Fisco quien está en mejor condición para lograr tal objetivo.**

Por encima de lo expuesto, no podemos perder de vista que, como acertadamente señala Martín Caranta⁸, por tratarse de una cuestión de derecho administrativo aplicado a las actuaciones fiscales, toda pretensión fiscal debe reposar en hechos fácticos ocurridos en el mundo fenoménico real, es decir, en lo que llamaremos la **verdad material objetiva**.

En consecuencia, en el ámbito del derecho administrativo, en el cual se desenvuelven la inspección y la determinación fiscal, la Administración no puede apartarse de los hechos. Los mismos, se representan por medio de elementos prueba objetivos colectados por el Fisco a lo largo del proceso de fiscalización o, inclusive, por medio de medidas para mejor proveer dictadas en etapas procesales posteriores.

Rebatir los mismo (hechos – probados), por medio del ofrecimiento y producción de la prueba que se considera pertinente es tarea del contribuyente, más allá que por temas fácticos (efectiva producción de la misma), se pueda efectivizar una traslación de su producción (ej. causa Toyota y causa Autoservicio La Amistad - ambas analizadas en el presente informe).

c) Antecedentes

A continuación analizaremos dos antecedentes directos de los casos objeto de estudio. Es más, el segundo es del propio TFAPBA y de la misma Sala que interviene en la causa Toyota.

- **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Quilpe S.A. – Inconstitucionalidad (9/10/2012)”.** Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene. Municipalidad de La Rioja. Cargas Dinámica de la Prueba.

El presente es un antecedente que sobrevuela la causa **Toyota** y que es el fundamento de la causa **Autoservicio La Amistad (la causa que analizaremos a continuación)**, por ello es más que pertinente su cita.

En el conocido antecedente, el **Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de La Rioja** rechazó la demanda de inconstitucionalidad deducida por **Quilpe S.A.** con el

⁸ Caranta, Martín R.: “La búsqueda de la verdad material objetiva como fin de la inspección proceso de determinación fiscal” - CT - ERREPAR - Nº 107 - enero/2016.

objeto de impugnar la pretensión fiscal de la municipalidad de la Ciudad Capital de la mencionada Provincia, respecto de la **Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene**, por entender que resultaban inconstitucionales las normas que regulaban dicho tributo.

Consideró que la vía elegida no era apta para lograr la solución pretendida por la actora, por cuanto aquélla procedía contra disposiciones de carácter general, que regulaban un universo de relaciones sociales, en tanto, ante la queja por la falta de prestación del servicio de salubridad, higiene y seguridad por parte del municipio, correspondía la denuncia administrativa o judicial que resulte pertinente a fin de que se ordene a la comuna la prestación de tales servicios.

En segundo lugar indicó que el tributo por inspección de seguridad e higiene que percibe la Municipalidad de La Rioja pertenecía a la categoría "tasa" ya que conforme a la norma que lo estableció, la prestación del contribuyente era correlativa de una actividad estatal concreta que justificaba el tributo, por lo que concluyó que el gravamen cuestionado no presentaba ninguna analogía con el Impuesto al Valor Agregado.

Finalmente, rechazó la tacha de confiscatoriedad formulada por la actora. **Al respecto, señaló que la accionante no había aportado pruebas que demostraran que la gabela impugnada absorbiera una parte sustancial de sus ingresos o patrimonio, sino que se había limitado a denunciar que el importe del tributo había sido incrementado significativamente en el año 2005 y a aducir (sin demostración alguna) que ello superaba el costo del servicio y obstaculizaba insalvablemente su actividad.**

Contra dicho pronunciamiento, **la actora interpuso recurso extraordinario**, que fue concedido y es formalmente procedente, en tanto se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de una norma local y la sentencia definitiva del Superior Tribunal de la Provincia ha sido a favor de la validez de aquélla.

A su turno, nuestro Máximo Tribunal expresa que *“ha expresado en reiteradas oportunidades, que la tasa es una categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, que si bien tiene una estructura jurídica análoga al impuesto, se diferencia de éste por el presupuesto de hecho adoptado por la ley, que consiste en el desarrollo de una actividad estatal que atañe al obligado y que, por ello desde el momento en que el Estado organiza el servicio y lo pone a disposición del particular, éste no puede rehusar su pago aun cuando no haga uso de aquél, o no tenga interés en él, ya que el servicio tiene en mira el interés general”*.

Asimismo en el precedente **Laboratorios Raffo S.A.** se señaló que esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el artículo 9°, inciso b), de la Ley 23.548, de Coparticipación Federal de Impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos.

Por lo demás, inveterada jurisprudencia del Tribunal establece que al cobro de una tasa debe corresponder siempre la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado (bien o acto) del contribuyente.

Además (lo más relevante), en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada (Municipalidad de La Rioja) ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar (si así hubiera ocurrido) la prestación del servicio. Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición de una tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito.

Por lo expuesto, se declara formalmente admisible el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada.

- Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Sala I. “*Neumáticos Goodyear SRL (13/06/2019)*”. Omisión de Actuar como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Carga Dinámica de la Prueba.

Luego de analizar la causa “*Quilpe S.A.*” iremos a una antecedente directo de la causa *Toyota*, emanado de la misma sala (más allá de algún cambio de conformación).

El Agente de Recaudación, ante una omisión, a fin de eximirse de su responsabilidad solidaria con el sujeto de derecho del tributo, debe demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo.

A este fin, en cumplimiento del protocolo previsto en el Informe (DPR) 208/2006, la Sociedad adjunta a su recurso copia de las declaraciones juradas y pagos de una muestra significativa de sus clientes y ofrece, como es de rigor, pruebas periciales contables e informativas dirigida a verificar la registración contable de las operaciones involucradas y el pago del impuesto por sus clientes, como contribuyentes.

Es ante esto, el Vocal, **Dr. Carballal**, ordena la remisión de los actuados a la propia ARBA, solicitando informe, antes de decidir sobre las probanzas ofrecidas, si los contribuyentes directos involucrados en el ajuste de autos, han presentado declaración jurada por el período fiscal 2009 y, de corresponder, si abonaron el impuesto.

Fundó la solicitud, a partir de las especiales características que el caso plantea, en la denominada teoría de las cargas dinámicas de la prueba, aplicada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el antecedente que recién revisitamos.

Así, la Representación Fiscal acompaña la información requerida, de cuyo detalle surge que casi la totalidad de los clientes involucrados han presentado declaración jurada y pagos por las posiciones del período 2009.

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, al analizar el Informe Técnico (DPR) 208/2006, el Dr. Carballal reseña que “...*la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse... es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los*

procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud de ellas”.

Examinando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia ARBA, es que sostiene que no puede obviarse lo paradójico de la postura que se vislumbra, ya que no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado por se el impuesto, ya que aun en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de enriquecimiento sin causa para el Erario Público.

Y más aún si no existieren constancias del pago del impuesto, la registración contable no echa luz a la situación ya que debe mantenerse igual el reclamo sobre el agente. Por ello, entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que abonaron el impuesto, así como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones.

Dicho voto fue acompañado por el resto de los Vocales.

d) Causa Toyota. Los Hechos y el Entuerto de las Vacancias

Producto de un procedimiento reglado de determinación de oficio realizado por ARBA, se determinaron las obligaciones fiscales de la automotriz respecto de su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al periodo fiscal 2009 (enero a diciembre), endilgándosele la omisión parcial de actuar en tal carácter, surgiendo diferencias adeudadas por la suma de \$ 191.609,61, con más los intereses previstos en el artículo 96 y los recargos del 60%, calculados sobre el importe omitido con más sus intereses.

A su vez, se aplica una multa por omisión equivalente al veinte por ciento del monto omitido y se declaró la responsabilidad de solidaria e ilimitada de los Directores.

Un tema procesal a tener en la lectura de la resolución.

Por Acuerdo Extraordinario N° 86/2017, se re-adjudica la causa al Vocal de 1° Nominación, **Dr. Angel C. Carballal, pasando a intervenir la Sala I.**

Ante la vacancia de las Vocalías de 2° y 3° Nominación, la misma se integra con los Vocales de 7° y 6° Nominación, respectivamente. En consecuencia, la Dra. Mónica Viviana Carné y Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, ambos en carácter de jueces subrogantes.

Por su parte, en virtud de devenir vacante la Vocalía de 7° Nominación por haber hecho uso la Dra. Carné del beneficio jubilatorio, se comunica que la Sala se integrará definitivamente con la Vocal de 4ta. Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerós en carácter de juez subrogante.

En consecuencia, quienes se encargaron de analizar y resolver sobre la disposición delegada apelada el Dr. Angel C. Carballal, la Dra. Laura Cristina Cenicerós y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi.

Esto, que parece anecdótico, no ha sido un cuestión menor a la hora de la resolución adoptada por el TFAPBA. Además, sirve para poder entender cuáles son los límites a la extrapolación de este antecedente a otras causas, dadas las conformaciones de las Salas.

e) Expresión de Agravios de Toyota

La sociedad comienza alegando la prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir las obligaciones correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2009 (*tema el cual he tratado en forma reiterada en estos informes y sobre el cual no me detendré en esta oportunidad*).

Luego esgrime la inexistencia de perjuicio fiscal toda vez que las percepciones no practicadas, según asevera el apelante, han sido ingresadas al Fisco directamente por el contribuyente.

Es más, resalta (como es de habitual en este tipo de causas) que de extenderse la responsabilidad solidaria a los agentes de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el monto dejado de recaudar, el Fisco percibiría dos veces el mismo tributo.

A su favor, agrega que ha aplicado el Informe Técnico (DPR) 208/2006, acompañando las certificaciones contables de determinados clientes de las cuales surge que los mismos no se computaron las respectivas percepciones que no fueron efectuadas⁹.

Asimismo señala que, la disposición delegada apelada rechaza el agravio expuesto por esa parte en cuanto a la carga dinámica de la prueba¹⁰. En ese sentido expone que, a los fines del referido Informe (DPR) 208/2006 se observa que la demostración que proviene exclusivamente de los terceros resulta esencial, en aras de lograr la exclusión de la responsabilidad solidaria.

Luego, la Automotriz plantea que el cargo de las tareas de fiscalización y verificación de las obligaciones tributarias de terceros (tareas propias e indelegables de la ARBA) parecería, tal cual lo acontecido a lo largo del procedimiento de determinación de oficio, ser exclusivo de la empresa, apartándose claramente de lo dispuesto por la teoría de la carga dinámica de la prueba.

Considera que lo que se intenta, por medio de la teoría expuesta, es dinamizar las conductas de las partes y del juez en el proceso para alcanzar la verdad objetiva de los hechos por ambas partes en solidaridad y colaboración procesal.

⁹ **Reitero:** más allá de los antecedentes puntuales sobre la aplicación de la carga dinámica de la prueba, es esencial que el contribuyente ofrezca y produzca el mayor volumen de prueba posible (en este caso bajo el Informe Técnico (DPR) 208/2006). De esta forma, quien juzga comprenderá la necesidad de trasladar el esfuerzo probatorio (ya agotado el mismo en cabeza del contribuyente), hacia el Fisco.

¹⁰ Más allá que ya he hecho mención a este concepto en forma reiterada no está demás que nos detengamos a analizarlo específicamente. **La carga dinámica de la prueba significa que, quien debe producirla es quien se encuentre en mejores condiciones de hacerlo.** Las bases de datos de las cuales dispone la Administración, alimentadas por el detalle de información existente en las declaraciones juradas de los agentes de recaudación, en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos de derecho del tributo y en los regímenes de intercambio de información entre ARBA y AFIP, determinan, sin lugar a dudas, que es el Fisco quien está en una mejor posición que el agente de recaudación a los fines producir la prueba necesaria para dilucidar si hubo o no perjuicio fiscal en el caso de omisiones de actuar como agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Es la Agencia de Recaudación quien cuenta con los medios de información necesarios como para poder determinar si los clientes de Toyota han tomado o no como pago a cuenta las percepciones que surgen del ajuste, como también, si los clientes han presentado las declaraciones juradas del período en cuestión con sus correspondientes anticipos. Para ello, cuenta con la base de datos GGTI, donde constan todas las probanzas elementales y determinantes, que hacen inviable la presente determinación de oficio.

En otro agravio se expone la inaplicabilidad de la multa argumentando que no existe impuesto omitido, porque la firma no practicó la percepción a sus clientes, por lo tanto tampoco percibió las mismas.

Solicita que se dejen sin efecto los recargos aplicados en virtud de la violación, flagrante, al principio del “*non bis in idem*”, toda vez que se castiga a Toyota dos veces por la misma conducta.

Por último, se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria.

f) Contesta Traslado

Con relación a la prescripción, en primer lugar la Representación Fiscal destaca la expresa prohibición de su dictado en esta instancia procesal.

Además (algo que venimos viendo en forma reiterada en la práctica profesional), destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1 de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Administración Tributaria, de conformidad con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local y, por lo tanto, las obligaciones no están prescriptas.

Yendo al fondo de la cuestión plantea que toda vez que la firma de autos fue fiscalizada en su carácter de agente de recaudación¹¹, resulta suya la carga probatoria de la causal de exculpación (que en el particular estará dada por el ingreso del gravamen por el contribuyente directo). De ahí que, trasladar dicha carga o pretender que esa Agencia, por contar actualmente con la información necesaria para dilucidar la cuestión lo exima de la misma, desvirtuaría totalmente la esencia del régimen en cuestión.

Por lo tanto, que resulta improcedente pretender que recaiga sobre esa Autoridad de Aplicación analizar detalladamente a qué sujetos se habría omitido percibir. De ahí que, al no poder acreditar el agente fehacientemente el ingreso del impuesto omitido por parte de sus clientes, no hay liberación de su responsabilidad, correspondiendo aplicar lo normado en los artículos 21, (inciso 4º) y 24 del Código Fiscal (to 2009).

Con relación a los recargos, la representante Fiscal, sostiene que para que proceda la operatividad de la oposición del “*non bis in idem*”, debe haberse aplicado dos sanciones por el mismo hecho infraccional, lo que no ha ocurrido en el caso de autos, ya que la correspondencia de la aplicación de tales accesorios y otras sanciones, se deriva de la distinta naturaleza de los mismos. Reitera que esa Autoridad Fiscal que sólo se ha limitado la aplicación de la normativa vigente.

¹¹ Carga pública.

Luego, confirma, la responsabilidad solidaria de los Directores.

g) **El Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal**

Manteniendo la postura expuesta en la causa “Neumáticos Goodyear SRL”, con relación a la prescripción considera que dicho planteo deviene abstracto en autos, ya que si la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal, la prescripción no ha operado por los argumentos expuestos por los funcionarios actuantes de la ARBA.

Es más, si siguiéramos el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso “*Filcrosa*”, y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores y asumida por la Suprema Corte bonaerense, a partir del pronunciamiento en autos “*Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo*”, tendríamos que llegar a idéntica conclusión.

Por lo tanto, rechaza la nulidad por prescripción¹².

Respecto a la carga probatoria, en primer lugar el Vocal nos recuerda la decisión administrativa de abrir la causa a prueba, ordenando la producción de la informativa ofrecida, así como la pericia realizada sobre la documental aportada por la firma con su descargo y la consecuente rectificación del ajuste original.

Por otra parte, sostiene que a fin de eximirse de la responsabilidad solidaria, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente (que en el caso de marras nunca negó su condición de tal), nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto.

El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento.

Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, forma y condiciones, contemplados en la normativa aplicable.

A mayor abundamiento, luego de analizar en detalle el Informe Técnico (DPR) 208/2006, el Dr. Carballal, manifiesta que: *“como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el*

¹² Como se puede observar el Vocal no pondera adecuadamente el antecedente “*Filcrosa*”, no hace mención (más allá de haber sido o no puesto en consideración por la apelante) del antecedente de “Corte Suprema de Justicia de la Nación” en la causa “*Fisco de la Provincia c/Ullate, Alicia Inés - ejecutivo - apelación - recurso directo (1/11/2011)*”.

Tampoco se toma en consideración el fallo “*Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Recuperación de Créditos SRL s/Apremio – Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (16/05/2018)*”, de la propia “Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires” y los fallos posteriores en el mismo sentido del mismo organismo jurisdiccional.

legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación”.

Posteriormente, el Vocal plantea que no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba.

Sobre este punto expresa en forma contundente que:

- **“Que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente que omitió no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la teoría de las cargas dinámicas de la prueba, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras”.**
- **“Asimismo, el obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente)”.**
- *Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo:...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c), del artículo 8, de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que (vale aclarar desde el inicio) no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa (en definitiva) en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que.....procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones... (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018)”.*
- **“No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto”.**

Ante lo expuesto, Carballal consideró razonable requerir a la propia ARBA que informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma Toyota respecto del periodo 2009, respondiendo su Representación Fiscal de manera afirmativa en el expediente.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o

bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente.

Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto.

Las registraciones contables en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado por el apelante y constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, con la información obrante en autos, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas y por las operaciones auditadas en autos, lo que así declaro.

En cuanto a las sanciones, las mismas, al no haber principal, corresponde dejarlas sin efecto.

Por último, el Vocal entiende irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado.

Finalmente, resuelve hacer lugar al recurso de apelación y dejar sin efecto el acto apelado en todos sus términos.

h) El voto de la Dr. Laura Cristina Cenicerós

Adhiere al voto del Dr. Carballal.

Más allá de eso me parece relevante destacar lo siguiente:

- En primer lugar, **con respecto a la prescripción**, plantea que relación al acatamiento a los fallos de tribunales superiores, que comparto lo expuesto oportunamente por el Dr. De Lazzari (en minoría) en lo atinente a la aplicación de jurisprudencia vinculante de la CSJN, cuando dijo en su Voto que: ***“El acatamiento de la doctrina de la Corte Nacional no puede ser incondicionado cuando el número de precedentes es escaso, cuando ha habido importantes disidencias, cuando aparecen argumentos novedosos o no tenidos en cuenta en su momento, cuando los elementos relevantes a considerar difieren, o cuando la composición del Tribunal es diversa de aquella que produjo el holding en cuestión, la fuerza vinculante de los fallos se debilita y, a la ausencia de obligatoriedad jurídica, se agregan una languidez convictiva y un enervamiento del grado de exigencia que pudo tener la doctrina de que se trate, posibilitando todo ello que los tribunales inferiores se aparten de tal doctrina y de los precedentes habidos, aun cuando se hayan originado en la Corte Suprema de Justicia de la Nación (en autos L 99.257 “Diaz, Daniel Edgardo c/Cyanamid de Argentina S.A. s/Indemnización por incapacidad laboral,etc.” del 11/04/2012)”***.
- Con relación a la cuestión de fondo que se vincula con el reclamo dirigido a la firma por haber omitido (parcialmente) actuar como Agente de Percepción, y la prueba destinada a demostrar que el impuesto ha sido ingresado por los contribuyentes directos, lo cual daría cuenta del perjuicio fiscal que en definitiva pudiera haber causado la conducta omisiva del responsable de deuda ajena y ante la eventualidad que se hubiere producido un doble ingreso del tributo, cabe señalar que no obstante el rigor inicial respecto del tipo de prueba y su carga en la persona de los Agentes, el criterio ha ido evolucionando,

soslayando la postura a tenor de la cual los mismos agentes debían ir contra el sujeto pasivo la fin de recuperar el pago por impuestos abonados en su lugar.

Por último, la Vocal señala que contribuyó a ello, entre otras causas, la proliferación y complejidad creciente de los regímenes de retención y percepción, la dificultad probatoria específica de la figura de la omisión de practicar la amputación o percepción, especialmente ésta última y el reconocimiento de la propia Autoridad de Aplicación de dichas dificultades en el Informe Técnico (DPR) 208/2006.

Así las cosas, desde **“Patch S.A.” (5/02/2008)**, Reg. N° 788 de Sala II, hasta **“Deltacar S.A.” (18/06/2019)**, de Sala II, la tendencia ha sido la de admitir y producir las pruebas ofrecidas por los recurrentes que fueran pertinentes y conducentes para la solución de la causa.

i) **Voto del Cdor. Crespi.**

Adhiere, sin más, al voto del Dr. Carballal.

- ✓ **Juzgado en lo Contencioso Administrativo de La Plata N° 2. “Autoservicio La Amistad Coop. de Trabajo Ltda. c/ Municipalidad de la Plata s/ Pretensión Restablecimiento o Reconocimiento de Derechos – Otros Juicio (20/04/2020)”. Tasa de Seguridad e Higiene. Repetición. Concepto de Tasa. Prescripción. Carga Dinámica de la Prueba. Tasa de Interés.**

a) **Palabras Previas**

El presente caso se constituye en una síntesis de muchísimos temas sobre los cuales hemos dedicado muchísimos años de estudio y, además, en materia probatoria, se encuentra entrelazado directamente con la causa **Toyota** y todos los antecedentes en materia de carga dinámica de la prueba que mencioné o cité anteriormente.

Ampliamente recomiendo la lectura del mismo, el cual me sorprendió por lo lúcido y sobrio de los planteos de la parte actora y de la sentencia del Juzgado (más allá de estar de acuerdo o no con los mismos).

b) **Planteo de Autoservicio La Amistad Coop. de Trabajo Ltda.**

Autoservicio La Amistad (Autoservicio) inicia una demanda de repetición contra la **Municipalidad de La Plata**, por la suma de \$73.951,43 con más los intereses devengados, abonados en concepto de **Tasa de Seguridad e Higiene del período 2012**.

En cuanto a la procedencia formal de la acción, señala el plazo decenal de prescripción establecido en el artículo 4023¹³, del Código Civil (Ley 340), aplicable al caso conforme lo estableciera la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el precedente “Bruno” (CSJN Fallos 332:2250), razón por la cual, la petición de inconstitucionalidad del plazo de prescripción de cinco años establecido en la ordenanza municipal, justifica la vía directa intentada, eludiendo el ritualismo que conllevaría transitar la vía administrativa.

En relación a los hechos, el contribuyente relata que durante el año 2012 abono en seis anticipos, el importe correspondiente a la Tasa de Seguridad e Higiene, no sólo por valores superiores a

¹³ “Art. 4.023. Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial....Igual plazo regirá para interponer la acción de nulidad, trátase de actos nulos o anulables, si no estuviere previsto un plazo menor”.

los debidos en su condición de cooperativa, sino también por **un servicio que el municipio nunca prestó**, resultando en consecuencia, un pago sin causa que no guarda proporción alguna con su costo.

En su desarrollo argumental, relata que el hecho generador de la tasa consiste en una actividad que realiza el Estado respecto de los contribuyentes y, como tal, debe corresponder a una concreta, efectiva e individualizada prestación de servicios por cuanto su ausencia la transforma en un impuesto encubierto.

Por otro lado, menciona que igual sentido adquiere la exigencia que la cuantía de la tasa guarde relación con el costo del servicio, en tanto superado ese límite, los recursos así obtenidos se destinan a otras erogaciones y la especie tributaria pierde su naturaleza propia.

En tal aspecto, el Autoservicio recuerda que numerosos precedentes jurisprudenciales a nivel nacional y local, así como doctrina calificada en la materia, sostienen que la carga de la prueba sobre tales extremos (efectiva prestación de los servicios gravados y su costo), debe recaer en quien se encuentra en mejores condiciones de probarlos.

En el caso, el Municipio accionado debiera contar con elementos suficientes que justifiquen la exigibilidad de la gabela en cuestión.

En este punto, explica que la distinción de especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de la potestad tributaria en los diferentes niveles de gobierno, a partir del artículo 9, inciso b), de la Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos.

En efecto, al adherir a dicha ley, las provincias se comprometieron por sí y sus municipios a no aplicar impuestos análogos a los nacionales coparticipados, prohibición que no alcanza a los impuestos locales que expresamente se mencionan y, en lo que aquí interesa, a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

Retomando el análisis particular de los agravios que sustentan la demanda de repetición, indica principalmente la afectación al derecho de propiedad (artículo 17, Constitución Nacional) causada por la desproporción existente entre el monto de la Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene ingresada a las arcas de la Municipalidad de La Plata y la capacidad contributiva de su representada.

A ese efecto, transcribe las bases de medición establecidas en la Ordenanza Fiscal entonces vigente, en cuanto dispone que la base imponible *“...estará constituida por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada...”*. De allí, afirma que un simple cotejo de las partidas presupuestarias municipales asignadas al servicio y el monto que ingresara la Cooperativa por la tasa de marras, evidencia la referida desproporción.

Además, agrega que en el caso particular de La Amistad, la Provincia de Buenos Aires, declaró exento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, *“...los ingresos provenientes de las actividades que realicen las cooperativas de trabajo exclusivamente respecto de las previstas en el estatuto y resulten conducentes a la realización del objeto social...”*¹⁴,

¹⁴ Artículo 207, inciso ñ), Código Fiscal.

considerando su estatus legal (Ley 20.337) y el mandato establecido en la Constitución de la Provincia¹⁵.

Lo propio puede verse replicado en las Leyes de Impuesto a las Ganancias y al Valor Agregado.

La accionante expone que la Ordenanza Fiscal ofrece a las cooperativas de trabajo, idéntico tratamiento que a las Sociedades comerciales como pueden ser las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada, lo cual implica también un trato diferenciado de éstas respecto de las demás entidades a las que refiere el artículo 41, de la Constitución Provincial, si sólo admite de las primeras, excluir de la base aquellos ingresos generados por contrataciones con el municipio, mientras a las segundas (asociaciones tanto civiles como de fomento, fundaciones y sociedades civiles) las exime sin más trámite.

Entiende que ello vulnera el principio constitucional de igualdad, si no se esbozan razones que justifiquen un régimen tributario distinto entre las entidades involucradas (artículo 16, CN), así como el ya referido derecho de propiedad, destacando que la base imponible de la Tasa resulta mayor que la correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia, porque allí el legislador dispuso la exención subjetiva de las cooperativas.

De esta última referencia, colige que la cooperativa de trabajo, como tal, no posee capacidad contributiva respecto de los ingresos derivados del trabajo personal de sus asociados y distribuidos entre ellos, toda vez que *“...el verdadero objeto del gravamen no es la posesión de determinados bienes sino la capacidad tributaria que comporta ser alguien propietario de ellos...”* (CSJN, causa C. 1510-L-XLII, Caja de Jubilaciones y Pensiones de Abogados y Procuradores de la Provincia de Mendoza c/ Estado Nacional s/ Amparo).

Por último, solicita que a los montos reclamados se le aplique la tasa activa del Banco Provincia, atendiendo que las relaciones entre acreedor y deudor se rigen por el Código Civil por delegación expresa de facultades locales al Congreso Nacional (artículo 75, inciso 12, de la CN).

c) Admisibilidad de la Demanda y Contestación del Traslado

Oportunamente el Juzgado declaró la admisibilidad de la demanda y se conferido traslado de la misma al Municipio. Al contestarla, la representante del Fisco, solicita su rechazo sobre la siguiente base:

- **Como argumento preliminar y para su consideración al resolver el fondo, solicita se declare de prescripción de la acción de repetición, atendiendo que la Ordenanza Fiscal N°11.420 establece su ejercicio en un plazo de cinco años. Con lo cual, su inicio el 31 de julio de 2018, deviene extemporáneo.**
- Además, sostiene que la gravedad institucional de tal declaración, requiere la demostración de un agravio actual, que la actora no logra acreditar en sus postulados y, agrega, que el control de constitucionalidad en el caso se halla limitado, por cuanto incorpora al debate cuestiones no justiciables como son la elección del hecho imponible y su base de medición, que hacen a la potestad tributaria y es competencia privativa del legislador, reconocida al municipio para la creación de Tasas retributivas de servicios.

¹⁵ *“Artículo 41.- La Provincia reconoce a las entidades intermedias expresivas de las actividades culturales, gremiales, sociales y económicas, y garantiza el derecho a la constitución y desenvolvimiento de colegios o consejos profesionales....Asimismo fomenta la organización y desarrollo de cooperativas y mutuales, otorgándoles un tratamiento tributario y financiamiento acorde con su naturaleza.”*

- **Por último, ataca el argumento de la parte actora sobre la inexistencia de prestación del servicio, afirmando que la carga de la prueba no puede recaer sobre la demandada.**

Al efecto, explica que, si bien la doctrina y jurisprudencia exponen que aquella debe ser efectiva, no requiere regularidad. Por ello, resulta suficiente que la inspección se halle organizada de manera tal, que todos los sujetos pasivos puedan ser pasibles de aquella de manera esporádica, ocasional o potencial.

d) La Sentencia – Jueza Dra. María Ventura Martínez

Con carácter previo al análisis de los argumentos de fondo, la Dra. Martínez se concentra en el tema de la **prescripción** opuesta por el Municipio, pues al amparo de la Ordenanza Fiscal aplicable, el plazo de cinco años que aquella establece, se encontraría cumplido impidiendo el progreso de la acción.

No recuerda que a partir del fallo “Filcrosa”, la doctrina de la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sido invariable al considerar a la prescripción como un instituto general del derecho, en tanto el modo de extinguir las acciones, involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad.

De ese modo, entendió que la delegación efectuada por las provincias para que el gobierno federal dicte los códigos de fondo (artículo 75, inciso 12, CN), comprendía la de regular los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores, con el efecto consecuente de impedir a los gobiernos locales, el dictado de leyes incompatibles con lo que dichos códigos pudieran establecer sobre el particular.

Dicho esto, determinó aplicable el plazo de prescripción quinquenal del artículo 4.027, inciso 3°, del Código Civil (Ley 340) a las obligaciones tributarias que deben pagarse por años o períodos más cortos y, en fallo posterior, se encargó de aclarar que la demanda de repetición prescribe a los diez años, según plazo general del artículo 4023 del mismo Código (CSJN, causa “Bruno”, Fallos 332:2250).

Resta aclarar, que las modificaciones introducidas al respecto por la legislación vigente (Ley 26.994) no logran conmovir la decisión precedente, por cuanto no tienen efecto retroactivo hacia aquellas situaciones consolidadas al amparo de su predecesor (artículo 7°, Código Civil y Comercial, Ley 26.994). Criterio que, en la especie, ratificó nuestro máximo Tribunal local en la causa **“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL s/ Premio Provincial”**.

Sentado ello, la Jueza, procede a analizar los agravios que fundamentan la pretensión actoral, comenzando por aquel que afirma la improcedencia del cobro de la tasa, en base a que la ausencia de un servicio efectivamente prestado configura una imposición sobre aspectos vedados por la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, a la que la Provincia de Buenos Aires adhirió por Ley N°10.650 y, del mismo modo, al suscribir el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento.

Para ello, se ha de destacar de forma liminar, que la asignación territorial de competencias tributarias emergente del sistema federal de gobierno, se encuentra diseñada en la Constitución Nacional (artículos 1, 4, 75 (inciso 1 y 2), 121, 126 de la Constitución Nacional).

Esta, determina en forma expresa las facultades exclusivas y concurrentes de la Nación, reconociendo fuera de ello, los poderes originarios e indefinidos de las provincias. Dentro de ese

contexto y con el alcance que cada provincia regule, derivan las prerrogativas de los municipios, a los que se reconoce como entidades esenciales de la organización política, investidos además, “...de la capacidad necesaria para fijar normas de buena vecindad, ornato, higiene, vialidad, moralidad, etc...” (artículos 5 y 123 de nuestra CN).

Lo expuesto evidencia que le asiste razón a la demandada en relación al ejercicio de poder de policía y la potestad fiscal que ostenta, puesto que resulta compatible con la Constitución Nacional.

Dicho de otro modo, no puede reputarse inconstitucional el gravamen que ha sido creado por poderes fiscales con competencia tributaria, en tanto no exista, en términos expresos, un poder exclusivo del Congreso Nacional, una incompatibilidad o una prohibición a las legislaturas locales.

Este último extremo, es precisamente el que introduce la cuestión en debate, **remitiendo necesariamente al estudio del sistema creado por la Ley de Coparticipación Federal con la anuencia de las provincias adheridas.**

En efecto, el texto fundamental, completa el panorama general de la distribución de potestades, mediante la regulación de los aspectos sustanciales e instrumentales de la coparticipación federal de impuestos (artículo 75, incisos 2, párrafo 2º), cuyo régimen actual lo instituye la Ley 23.548 del año 1988.

Dicha ley, establece como obligación asumida por cada provincia al momento de adherir al sistema nacional de coparticipación impositiva (por sí y por sus municipios y organismos administrativos de su jurisdicción) no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por la misma, incluida la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos “las materias imponible sujetas a los impuestos nacionales distribuidos” (artículo 9, inciso b).

Este compromiso, resulta ser el mecanismo técnico sobre el cual se articula el régimen (en cuanto tiende a evitar la doble o múltiple imposición). Por eso, **la propia ley se encarga de mencionar expresamente, aquellos tributos locales excluidos de la prohibición de analogía que dispone. Entre ellos, el que aquí interesa, las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.**

En este punto cabe recordar que, las tasas, como categoría tributaria derivada del poder de imperio del Estado, observan una estructura similar al impuesto, pero se diferencian de aquél, en que su causa se halla vinculada al desarrollo de una actividad estatal (servicio) que atañe al obligado y tiene en miras el interés general.

En numerosos precedentes, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha dicho que el cobro de una tasa debe corresponder siempre con la concreta, efectiva e individualizada prestación de un servicio relativo a algo no menos individualizado del contribuyente.

En los autos “*Quilpe S.A.*”, cuya identidad sustancial con el presente se revela en las postulaciones partidarias, que “...esta distinción entre especies tributarias no es meramente académica, sino que desempeña un rol esencial en la coordinación de las potestades tributarias entre los diferentes niveles de gobierno, pues el artículo 9, inciso b), de la Ley 23.548, de coparticipación federal de impuestos, excluye a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados de la prohibición de aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos...”.

Y agregó *“Al respecto no puede dejar de observarse que, según surge de la jurisprudencia citada a lo largo de este pronunciamiento, la efectiva prestación de un servicio individualizado en el contribuyente es un elemento esencial para justificar la validez de la imposición tasa, por lo cual es un punto que debe ser debidamente esclarecido para la adecuada decisión del pleito....”*.

En consecuencia, es la autoridad municipal quien necesariamente tiene que brindar al obligado al pago, el servicio sobre el cual recae el gravamen.

Por lo tanto, el caso requiere la demostración efectiva de la prestación del servicio que configura la especie y determina, respecto de la entidad actora, el nacimiento de la obligación tributaria a su cargo.

Ahora bien, la producción probatoria sobre el punto en análisis, se reduce al oficio requerido por la actora para que el municipio informe el monto anual asignado presupuestariamente al servicio de Inspección de Seguridad e Higiene y si el servicio fue efectivamente prestado a la Cooperativa.

Allí, la Dirección General de Asuntos Económicos de la Municipalidad de La Plata, contestó textualmente que:

- ***“el servicio fue prestado efectivamente dentro del Partido de La Plata. Sin embargo, no es posible ni necesario determinar la efectiva prestación del servicio a cada contribuyente, por las consideraciones que se hacen a continuación”***.

Se ha de advertir que las particulares circunstancias del pleito, otorgan preeminencia al desplazamiento de la carga de la prueba hacia la demandada, sobre el principio general establecido en el artículo 375 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires¹⁶ (artículo 77, inciso 1, del Código Contencioso Administrativo de la Provincia de Buenos Aires¹⁷).

En efecto, endilgar a la firma contribuyente la tarea de acreditar el acaecimiento de un hecho que alega inexistente, constituye en el caso una exigencia procesal desmesurada, considerando que la Administración se halla en mejores condiciones de demostrar (si así hubiere ocurrido) la prestación del servicio de marras.

También así se estableció en el ya citado precedente *“Quilpe”*, al decir *“que en autos no se acreditó que el servicio relacionado con la tasa en cuestión haya sido efectivamente prestado a la actora; y cabe destacar sobre el particular que ante la negación de tal extremo por parte de la accionante, la demandada ni siquiera intentó demostrar su acaecimiento, pese a encontrarse indudablemente en mejores condiciones de probar (si así hubiera ocurrido) la prestación del servicio”*.

Sentado ello, la valoración del informe presentado, permite suponer que, la afirmación declamatoria de que el servicio se encuentra organizado y se presta a los contribuyentes sin ninguna consideración particular en relación a la actora, no resulta concluyente para

¹⁶ *“Carga de la prueba. Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o tribunal no tenga el deber de conocer....Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción.”*

¹⁷ *“1. Serán de aplicación al trámite de los procesos administrativos, en cuanto no sean incompatibles con las prescripciones del presente Código, las normas previstas en el Código Procesal Civil y Comercial”*

acreditar la concreta, efectiva e individualizada prestación del servicio de inspección de seguridad e higiene, a su respecto.

En virtud de lo expuesto, corresponde hacer lugar a la demanda incoada por Autoservicio La Amistad Cooperativa de trabajo Ltda, declarando la ilegitimidad de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene percibida por la Municipalidad de La Plata durante el período 2012 y ordenando la devolución de los importes que la actora hubiere abonado.

Los intereses, que se calcularan desde la interposición de la demanda (31/7/2018) y hasta su efectivo pago, según la tasa pasiva que paga el Banco de la Provincia de Buenos Aires por la constitución de plazo fijo a treinta (30) días a través del sistema denominado “Banca Internet Provincia”.

✓ **Comisión Plenaria. R. (CP) 24/2029. “Metalúrgica Industrial S.A. s/Provincia de Santa Cruz (14/11/2019)”. Sustento Territorial. Atribución de Ingresos.**

Estamos en presencia de una empresa cuya planta y administración se encuentran la Provincia de Buenos Aires y era un contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de dicha jurisdicción.

Por otra parte, se convirtió en proveedor, desde el año 2012, de una U.T.E., localizada en la Provincia de Santa Cruz, como consecuencia de la construcción de la Central Térmica Río Turbio.

Por último, cabe destacar que los productos elaborados por la Metalúrgica eran retirados de su planta localizada en la Provincia de Buenos Aires.

A partir de una fiscalización, el Organismo Fiscal de la Provincia de Santa Cruz, interpretó que existía sustento territorial de la apelante en dicha provincia, por la existencia de gastos bancarios y el sitio web de la Sociedad.

El ajuste fue apelado ante la Comisión Arbitral, organismo el cual consideró que dichos gastos, no eran aptos para hacer presumir la existencia de actividad. Bajo este entendimiento dictó una medida para mejor proveer, a los fines de darle una segunda oportunidad a la jurisdicción Provincial, quien la aprovechó y consiguió: a) dos comprobantes de gastos (alojamiento y traslado) y b) visualizó que en el “pedido de obra” se estipulaba que la Sociedad “dispondrá de 3 personas de manera permanente durante todo el montaje”.

A partir de esto, la propia Comisión Arbitral considero, por medio de la **R. (CA) 46/2018**, probado de forma suficiente el sustento territorial y convalidó el ajuste de la Provincia de Santa Cruz, por todos los años fiscalizados (2012 a 2016 – inclusive). Es decir, extrapoló, por medio del “pedido de obra”, el sustento territorial a años en los cuales el Fisco no pudo probar la existencia física de gastos y, por lo tanto, de actividad.

En este estado de situación se apeló la mencionada Resolución ante la Comisión Plenaria.

Planteo de Metalúrgica Industrial S.A.

- La apelante, en su recurso, señala que los hechos por los cuales la Comisión Arbitral convalidó el ajuste de la provincia de Santa Cruz son totalmente diferentes a los invocados por la propia Provincia en su resolución determinativa de deuda, lo que implica, a su juicio, una clara y manifiesta extralimitación de dicha Comisión en la función que le asigna el artículo 24, inciso b), del Convenio Multilateral.

- Agrega que el fundamento de la resolución que recurre (existencia de gastos de alojamiento y traslado) se sustenta en una medida de prueba de la que la Sociedad no fue notificada, no participó y nunca pudo cuestionar, lo cual viola también el derecho de defensa en juicio.
- Afirma que se trata de dos gastos absolutamente ocasionales (gastos de alojamiento y traslado) que fueron de carácter protocolar y nada tuvieron que ver con la provisión de los materiales que produce.
- **Además, dice que son gastos realizados por única vez, uno en 2013 y otro en 2015, y que no se volvieron a repetir. Por ello, sostiene que carecen de toda relevancia y eficacia para pretender que Metalúrgica Industrial S.A. deba ser considerada contribuyente de Santa Cruz por los períodos 2012 a 2016 inclusive.**
- Concluye sobre este punto que, suponiendo que esos dos gastos fueran representativos de una actividad habitual desarrolla en la Provincia de Santa Cruz, sólo en 2013 y 2015 se habría configurado el hecho imponible, siendo improcedente por tanto pretender que deba tributar por los restantes períodos fiscales ajustados.
- En subsidio, aun cuando se sostuviera erradamente la existencia de esos gastos o de cualquier otro, los ingresos provenientes de la provisión de materiales a la UTE no corresponden que sean atribuidos a Santa Cruz, ya que la Sociedad simplemente se limitó a vender y entregar los materiales en la provincia de Buenos Aires.

Contestación del Traslado por parte de la Provincia

- **La representación de la provincia de Santa Cruz, en primer término, rechaza los argumentos vertidos por la Sociedad, en tanto, la Comisión Arbitral actuó en el marco de sus facultades, y la potestad de dictar medidas para mejor proveer se encuentra reglada en el artículo 12, del Reglamento Procesal. Añade que de dicho artículo surge claramente que la Comisión Arbitral en ninguna instancia debe correr vista o poner a disposición de la accionante las pruebas recolectadas en el contexto de las medidas para mejor proveer.**
- Por otra parte, señala que cuando se requirió información a terceros, uno de los pedidos fue que presenten nota y planilla en carácter de declaración jurada detallando fecha, N° de factura y monto neto gravado de operaciones de venta al cliente Metalúrgica Industrial S.A. durante el período abril 2012 a diciembre 2015. En respuesta a lo requerido, se informaron y detallaron una serie de operaciones (2), entre las cuales figura un viaje realizado, entre otros, a nombre de personal de la firma desde el aeropuerto de la ciudad de Rosario al aeropuerto de El Calafate (FTE) en la provincia de Santa Cruz, el día martes 21/07/2015 y retorno el día domingo 26/07/2015), facturado a nombre de Metalúrgica Industrial S.A.
- **Desde el momento que la empresa MISA decide realizar operaciones con Grupo Isolux Corsán y otros UTE, conocía el destino final de los bienes.** La Unión Transitoria fue creada al único efecto de llevar adelante la obra en la ciudad de Río Turbio, destacándose que en la propia página web de la empresa se menciona a Grupo Isolux Corsan y otros UTE como cliente en la obra Central Río Turbio.

- Además merece especial atención, en este sentido, el denominado Pedido de Obra de fecha 14/01/2015, obrante en el expediente, en el cual se detalla “*La Sociedad dispondrá de 3 personas de manera permanente durante todo el período de montaje*”. Esta simple referencia, que es parte del contrato o instrumento que vincula a las partes es fundamental, en cuanto contradice los dichos de Metalúrgica Industrial S.A.
- **En virtud de la información de terceros recabada a través de los requerimientos realizados, quedó comprobado de forma inequívoca que el contribuyente Metalúrgica Industrial S.A. realizó al menos un gasto efectivamente soportado en la jurisdicción de Santa Cruz que otorga el sustento territorial en dicha provincia y, en adición, se encuentra probado que la empresa conocía perfectamente el destino final de los bienes.** La prueba producida no fue el único y exclusivo elemento que llevó a la convicción de la existencia de sustento territorial, sino que vino a esclarecer la cuestión y justamente esa es la finalidad de las medidas para mejor proveer.

La Comisión Plenaria

- No encuentra motivos que lleven a rectificar el decisorio de la Comisión Arbitral. La controversia, tal como la consideró la Comisión Arbitral, está centrada en determinar si existió en el periodo ajustado sustento territorial por parte de Metalúrgica Industrial S.A. en la provincia de Santa Cruz y la cuestión conexa respecto de la atribución de ingresos provenientes de la actividad comercializadora de la firma.
- **La apelante no logra conmover lo decidido en aquella instancia. El sustento territorial de Metalúrgica Industrial S.A. en la provincia de Santa Cruz se encuentra debidamente acreditado por medio de los gastos soportados en dicha provincia en el marco de sus operaciones; gastos por la puesta a disposición de tres personas de la empresa de manera permanente durante el período de montaje de la obra, ejecutada en la Provincia de Santa Cruz, los cuales constituyen erogaciones que deben considerarse soportadas en dicha provincia. A su vez, fruto de la medida de mejor proveer ordenada por la Comisión Arbitral, la provincia de Santa Cruz acreditó, en ese contexto, que personal de la apelante, perteneciente al Directorio de la firma, se alojó en un hotel situado en Río Turbio emitiendo factura “A” a nombre de la Sociedad.**
- Siendo así, respecto a la atribución de los ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente conocida por la firma apelante de acuerdo a las constancias de autos.
- Por último queda implícito que no corresponde hacer lugar tampoco a la pretendida nulidad de la resolución que plantea la firma apelante. La Comisión Arbitral, en ejercicio de la facultad conferida para dictar medidas para mejor proveer, puede requerir los elementos de juicio que juzgue necesarios para resolver la cuestión planteada, conforme el artículo 12, del Reglamento Procesal.

- Por lo tanto, se ratifica la Resolución de la Comisión Arbitral, no haciendo lugar al recurso de apelación.

Siempre que analizamos este tipo de casos llegamos a la misma conclusión. Más allá que en la práctica resulta complejo, es importante que el contribuyente antes de embarcarse en una apelación ante la Comisión Arbitral, analice donde ha dejado sus huellas digitales. Es decir, aquellos indicios de los cuales pueda valerse el Fisco (por más despreciables que sean y no representen ejercicio de actividad real), para considerarse que existió sustento territorial durante el período que objeto de fiscalización (contratos, órdenes de compra, órdenes de pedido, facturas, sitios web, estados contables, contrato social, etc.).

Además, el presente antecedente, nos recuerda la propensión del Organismo, de extrapolar el ejercicio de actividad hacia períodos donde el Fisco en cuestión no ha logrado probar la existencia de un gasto.