

Expte. N° 13-04961614-1, “Toyota Argentina S.A. c/ A.T.M. Administración Tributaria Mendoza s/ A.P.A”

Sala Primera

EXCMA. SUPREMA CORTE:

i- Toyota Argentina S.A. impugna por vía de acción procesal administrativa la Resolución N° 186/19 emitida por el Administrador General de la Administración Tributaria de la Provincia de Mendoza de fecha 8 de octubre de 2019, mediante la cual se hace lugar parcialmente al recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución N° 27/2019 del Director General de Rentas , declarando la prescripción de los períodos 2005 a 2008 en concepto del Impuestos sobre los Ingresos Brutos, y se confirma la determinación de oficio en relación a los períodos 1 a 8/2009 por la suma de \$540.959,16 en concepto de capital, más intereses y multa por supuesta omisión.

Aclara que impugnó todos y cada uno de los actos administrativos concatenados con los antes enumerados que detalla en los antecedentes.

Considera que las cuestiones centrales a debatir son: i) La violación por parte de ATM de las normas del Código Civil-texto conforme Ley N° 340, vigente durante los períodos involucrados, es decir 1 a 8/2009 que rigen la prescripción. ii) La afectación del comercio interjurisdiccional, de la libre circulación de bienes, la creación de derechos de tránsito, entre otros, dado que ATM pretende gravar con Ingresos Brutos por el solo hecho de que terceros independientes –Concesionarios- , introdujeron en Mendoza, bienes elaborados en la Provincia de Buenos Aires.

Expresa que desarrolla su actividad manufacturera en Zárate, Provincia de Buenos Aires donde tiene su planta industrial, que para los períodos en discusión se encontraba exenta del pago de Ingresos Brutos en virtud del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en Buenos Aires y en todas la Provincias que adhirieron al mismo.

Explica que suscribe con terceros

independientes de la Empresa contratos de concesión firmados entre presentes y que en el marco de dicho convenio desarrolla su actividad comercial: se entregan vehículos en su planta de la Provincia de Buenos Aires y una vez retirados, son propiedad de los concesionarios que abonan el flete y los trasladan a su jurisdicción por su cuenta y riesgo.

Refiere que en el contrato que se celebra en Buenos Aires entre presentes, se deja constancia que los concesionarios son entidades comerciales independientes y propietarios de los automotores y prueba de ello es que los concesionarios se registran como tales en la División de Asistencia funcional de la Dirección de los Registros Nacionales de Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, indicando que desde determinada fecha comercializan en determinada jurisdicción los productos Toyota, completando los certificados de fabricación con los datos del adquirente de cada rodado cliente suyo.

Agrega que el Formulario 01 (solicitud de inscripción inicial) recién se presenta con la operación de venta minorista en la que Toyota no participa y lo mismo ocurre con el Formulario 12 de verificación policial que también es completado por el concesionario.

Sostiene que no existe en cada caso, como asevera la accionada, una compraventa aislada entre ausentes – fundamento del fisco para exigir el pago, que no tiene en cuenta el contrato. Este ha sido firmado por escrito en dos ejemplares en BA por representantes de cada una de las partes, acordando someterse a los tribunales ordinarios de la Ciudad de Buenos Aires.

Expresa que no debe confundirse la recepción de la mercadería transportada con la entrega que su representada efectúa de las unidades en su planta de Zárate, Provincia de Buenos Aires.

Refiere los antecedentes administrativos vinculados a la causa y plantea la nulidad de lo actuado por afectación al derecho de defensa, por cuanto la solución no se condice con los antecedentes y la realidad negocial, siendo inaplicable la normativa citada como fundamento de la pretensión fiscal.

Opone la prescripción de las facultades del Fisco para perseguir el cobro de Ingresos Brutos correspondientes a los períodos en cuestión por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto por el

Código Civil desde el vencimiento de cada una de las supuestas obligaciones fiscales, plazo que debe ser aplicado en lugar del contemplado en la legislación local excediendo las facultades provinciales y plantea la inconstitucionalidad de los arts. 47 a 52 del Código Fiscal e inaplicabilidad del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26944) y en subsidio la inconstitucionalidad de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26944).

Alega violación a derechos constitucionales por el establecimiento de aduanas interiores (arts. 28 y 31).

Sostiene la improcedencia del ajuste y la inexistencia de operaciones entre ausentes.

Desarrolla las características propias del contrato de concesión y resalta que la actividad de su representada no tiene sustento territorial en Mendoza, por lo que no resulta pasible de tributar el impuesto ajustado, siendo aplicable el régimen general del Convenio Multilateral.

En cuanto a la multa impuesta, afirma que en todo caso medió error excusable. Tratándose de derecho penal tributario es relevante determinar que se actuó a sabiendas. Se impuso la sanción sin labrarse sumario, violando el derecho de defensa. Cita doctrina y jurisprudencia sobre el particular.

ii- La accionada responde a fs. 143/160 y vta..

Delimita el objeto de la litis indicando que la cuestión a dirimir se centra en definir si los ingresos obtenidos por Toyota Argentina S.A., por las ventas efectuadas a su representante en la Provincia de Mendoza, sirven de base para considerarlas como sustento territorial para la aplicación del coeficiente de distribución del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, de conformidad con las disposiciones del Convenio Multilateral o si por el contrario, debe atribuirse la totalidad de la base imponible a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Destaca que con fecha 06/06/2017, la Sala II de esta Suprema Corte se pronunció en autos N° 13-02848882-8 (114.243), carat. “Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza p/ A.P.A.”, donde se debatió el mismo planteo que en estos autos pero respecto a distintos períodos

fiscales, concluyendo que la firma desarrolla sus actividades en diferentes jurisdicciones del país, realiza gastos vinculados a su actividad y concretiza operaciones a través de algunos de los medios previstos en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, por lo tanto la determinación que practicara el Fisco resulta ajustada a la normativa vigente.

En cuanto a la nulidad del procedimiento, expresa que la actora no menciona qué defensas no pudo oponer y cuál ha sido el perjuicio efectivamente sufrido por los supuestos vicios que denuncia, indicando que a lo largo de la instancia administrativa analizó y contestó todos los puntos planteados, por lo que no se advierte menoscabo alguno al contribuyente quien pudo hacer vales sus defensas y tuvo oportunidad de conocer los argumentos esgrimidos en un acto administrativo debidamente fundado y motivado.

En lo atinente a la prescripción que se opone, sostiene en primer lugar que los períodos comprendidos en la determinación tributaria se extienden del 01 a 08/2009 y no existe controversia en cuanto al plazo quinquenal de prescripción que resulta aplicable al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Resalta que la Administración Tributaria Mendoza ha resuelto a partir de las pautas interpretativas dadas por la Corte Provincial en el plenario “Petrolera Alvear”, no sólo por el carácter definitivo de los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre normas locales, sino para ahorrarle al erario los gastos derivados de juicios que se saben perdidos de antemano.

Afirma que conforme sentencia mencionada el impuesto sobre los ingresos brutos reviste carácter anual y los plazos de prescripción comienzan a computarse desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.

Destaca que la deuda tiene su origen en una inspección practicada por el Departamento de Fiscalización Externa con fecha 22-09-2019, la que dio inicio al expediente N° 8883-D-2010-01134, en donde se determinaron las sumas adeudadas y que abarcaron los períodos comprendidos desde el 02/2005 a 08/2009 y también se calcularon las multas e intereses; que al momento de resolver el recurso jerárquico, se hizo lugar al planteo de prescripción acotando la determinación a los períodos 01/2009 al

08/2009; la prescripción por el período más antiguo comenzó a correr el 1 de enero 2010, cumpliéndose el plazo de 5 años el 31/12/2014, en consecuencia operaría la prescripción el 01/01/2015, de no ser por el acaecimiento de las distintas causales de suspensión e interrupción del curso de la prescripción; el Acta de inicio de Inspección notificada con fecha 22/09/2009 suspendió por un (1) año el curso de la misma, de allí que la acción fiscal hubiese prescrito en fecha 01/01/2016.

Agrega que todo ello, en estricta aplicación del Código Civil (Ley 340), tal como lo solicita la parte actora y por aplicación de la jurisprudencia vigente con anterioridad al CCCN a partir del fallo “Filocrosa”.

Concluye que el tratamiento a dispensar en relación al período 2009, cuya prescripción operaría el 01/01/2016, es decir con posterioridad al 01/08/2015, momento en que entra en vigencia el Código Civil y Comercial de la Nación, el plazo de prescripción no se encontraba agotado por entonces, por lo que no cabe aplicar la doctrina que ampara los derechos constitucionales que menciona la jurisprudencia para fundamentar los límites impuestos a las potestades de las Provincias para dictar normas que regulen la materia de prescripción.

Expresa que debe aplicarse la normativa del Código Fiscal de la Provincia vigente al tiempo que se produjeron los hechos que determinan el plazo de prescripción de la acción fiscal, el inicio del cómputo de la misma, así como la suspensión o interrupción del curso de aquella y que la misma no se ha producido a tenor de lo preceptuado por los arts. 49, 50, 51 y 52 del CF habida cuenta de las interrupciones de su curso. Tales, la notificación administrativa de la determinación del tributo a lo que se añade la suspensión durante la tramitación de los procedimientos.

Defiende la constitucionalidad de los arts. 47 a 52 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza y de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial (Ley 26944).

Indica que el nuevo Código Civil y Comercial resulta plenamente aplicable al caso concreto por imperio del Art. 7 CCyCN así como el art. 2532 que habilita la fijación de plazos de prescripción por los órdenes locales, en tanto se trata de una situación jurídica existente.

Respecto al agravio de trato discriminatorio

con el resto de los contribuyentes del país, señala que en ningún momento la alícuota aplicable a la actividad desarrollada por Toyota Argentina S.A. ha sido objeto de cuestionamiento, por lo que dicho planteo debe ser rechazado.

En cuanto a la decisión cuestionada describe la relación entre el concedente y el concesionario que rige la denominada concesión mercantil, el cual es un contrato atípico que no se encuentra regulado dentro de la legislación comercial.

Afirma que las operaciones que realiza Toyota Argentina S.A. con el concesionario, se refieren a compra ventas de bienes del concedente al concesionario y del concesionario al cliente, de lo que deriva que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava todas las operaciones de compra y venta que se producen en la especie a saber, la venta de la terminal al concesionario y la éste al público, encuadradas en el contrato de concesión, por el cual una parte otorga, concede, en forma total o parcial el derecho de vender por cuenta y a nombre propio los bienes que a su vez le proveerá, utilizando su marca, a cambio de lo cual la otra parte se obliga a afectar su infraestructura empresaria a la comercialización de los productos de aquella y a prestar los servicios de postventa.

Puntualiza que las operaciones se realizan de acuerdo a la forma prevista en el último párrafo del artículo 1 del Régimen de Convenio Multilateral; luego conforme art. 2, último párrafo del mencionado Régimen”... a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1 deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios...”, siendo éste el lugar de donde proviene el ingreso.

Finalmente señala la inexistencia de error excusable atento a que no se dan ninguna de las causales previstas por el art. 57 del Código Fiscal (hoy art. 69 T.O. 2019).

iii- A fs. 167/169 se presenta Fiscalía de Estado, la cual destaca el precedente 13-02848882-8 autos 114.243 “Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza p/ A.P.A”, autos SCJM Sala II, 6/06/2017, toda vez que en el mismo se ventiló el mismo planteo por parte de Toyota Argentina S.A. por períodos anteriores, en el cual por sentencia del 6 de junio de 2017 se rechazó la demanda.

iv- Analizadas las actuaciones se observa que V.E. se ha expedido recientemente en un caso análogo al de autos, donde se debatió exactamente lo mismo pero respecto a distintos períodos fiscales (2009 a 2012), en el expediente N° 13-04961611-7, carat. “Toyota Argentina S.A. c/ ATM p/ A.P.A.”, de esta misma Sala en la que V.E. en una apretada síntesis sostuvo:

Cabe señalar en primer lugar que, de conformidad con los planteos introducidos por la accionante, y atendiendo a un orden lógico de tratamiento de las cuestiones a resolver, el Tribunal debe analizar: a) Prescripción en relación con los tributos reclamados: para determinar y para ejecutar. Inconstitucionalidad de las normas locales en materia de prescripción. b) Legitimidad de la determinación de oficio en orden al cuestionamiento del encuadre de la actividad y la normativa aplicable. c) Aplicación e interpretación del Convenio Multilateral y violación del Pacto Federal, en relación con el vínculo comercial de la accionante y la concesionaria local. d) Procedencia de la multa.

a) En relación a la prescripción de los tributos cuestionados se sostuvo: Cabe poner de resalto en primer término que la Sala no desconoce la sentencia dictada por la Sala Segunda, en un caso de iguales características al presente, incoado por la aquí accionante, sobre la misma temática y referida a distintos periodos impositivos, mas dicho fallo recaído en autos N°13-0284888-2/8, fue dictado en fecha 06/06/2017, con anterioridad al plenario reseñado en forma precedente (in re “*Petrolera de Alvear*”), lo cual modifica la respuesta que a este caso debe darse, al menos en este aspecto preliminar.

En este orden, entiende que resulta de aplicación lo decidido en el caso “*Petrolera Alvear SRL*” en el caso concreto, mediante sentencia dictada el 27/05/2019 y los casos posteriores dictados a la luz de la doctrina plenaria, es decir en “*Giménez*” (sentencia del 24/05/2019), “*Dalvian*” (sentencia del 04/11/2019) y “*Ares*” (sentencia de fecha 19/11/2020).

Sintetiza la doctrina del fallo y en la aplicación al caso concreto señala:

En cuanto al inicio del cómputo del plazo de prescripción, por aplicación de los precedentes reseñados, debemos considerar que conforme la letra del art. 186 del Código Fiscal (texto 2009) el periodo fiscal para el impuesto a los ingresos brutos será el año calendario. De esta forma y en el marco antedicho, para el periodo comprendido entre septiembre de **2009** y diciembre de 2009, el cómputo de la prescripción se inicia el 01/01/2010, y la prescripción se entiende operada el

**31/12/2015.** Esta fecha final surge de aplicar la causal suspensiva constituida por la notificación del acta de inspección, ocurrida el 06/03/2012, que mantuvo suspendido el curso de la prescripción por un año, es decir hasta el 06/03/2013. Cabe resaltar además que entre el 01/01/2010 inicio del plazo, hasta la suspensión indicada, transcurrieron 2 años, 2 meses y 6 días restando entonces 2 años, 7 meses y 24 días para completar el plazo de prescripción de 5 años aplicable.

Respecto del **periodo 2010**, y a la luz de los mismos parámetros temporales, la prescripción se entiende operada en fecha 31/12/2016, considerando que la única diferencia con el razonamiento precedente, es que iniciado el computo de la prescripción el 01/01/2011, hasta la suspensión transcurrió 1 año, 2 meses y 6 días, restando luego 3 años, 7 meses y 24 días, por lo que la prescripción se entiende operada el **31/12/2016**.

En este panorama, y atendiendo a que la **Resolución determinativa N° 098** fue dictada el 10/02/2017 y notificada por carta documento el 09/03/2017, la misma se estableció encontrándose ya ocurrida la prescripción para los **periodos 2009 y 2010**, con lo cual, y a la luz de los principios in extenso reseñados tales periodos no podrían ser requeridos en su pago por encontrarse anteriormente perimidos. Entonces, a la luz de dichas consideraciones, y aún frente a los actos cumplidos por la administración fiscal, los periodos 2009 y 2010 se hallan prescriptos.

b) En relación al aspecto sustancial de la controversia, sostiene que, si bien la relación comercial que une a las partes en un marco contractual mayor es el contrato de concesión oficial para la venta de productos Toyota, no es menos cierto que la concreción de dicho contrato, que excluye la intermediación en forma expresa, se formula a partir de compraventas individuales realizadas entre la concedente y la concesionaria. Son las propias contratantes que dan a dichas operaciones enmarcadas en la concesión que las vincula, el carácter de compraventa, así el concesionario tiene el derecho no exclusivo para comprar a la concedente los productos de la marca que la misma luego vende a terceros. Y la cláusula 8.4 menciona las “compras” que la concesionaria realice en el marco del contrato, entre varias otras.

La relación comercial que une a la contribuyente con su concesionario local, se concreta mediante diversas operaciones de compraventa de productos de la marca de la accionante que dentro de un contrato marco **se llevan a cabo mediante medios telemáticos**, en tanto conforme la modalidad de cumplimiento acordada en el convenio comercial marco, en la provisión de productos de la contribuyente supone el envío por parte del concesionario de una solicitud de asignación de productos Toyota,

por fax o por otro medio electrónico de telecomunicación previamente acordado por las partes, luego de lo cual y recibida la solicitud de asignación por el concedente, éste enviará al concesionario por fax o por otro medio electrónico, la respuesta conteniendo la asignación efectiva de productos Toyota, con las variaciones y ajustes según las limitaciones de disponibilidad. Una vez recibida por el concesionario la Asignación Efectiva de Productos, se considerará firme e irrevocable la cantidad y calidad de productos adquiridos por el concesionario, es decir entre ausentes (cláusula 8.2 del contrato de concesión que une a la administrada con su concesionario local, agregado en el AEV procedente de la Sala Segunda).

Este temperamento es el mismo adoptado por la Sala Segunda en el antecedente citado por la accionada, referido a la misma contribuyente, por periodo diverso del aquí discutido. Allí se sostuvo que la diferencia entre una u otra forma de contratación, entre ausentes o entre presentes, radica en la forma en que se manifiesta el consentimiento (en forma simultánea o no), de lo que podrían inferirse las circunstancias de inmediatez entre ambas partes: la existencia, o no, de una distancia de tiempo y espacio. Y se aclaró, en apreciaciones que comparto, que esto último aparece condicional pues, dados los continuos adelantos en materia de Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs), esta diferencia conceptual es cada vez más difícil de advertir en la realidad: resulta cada vez más común presenciar como dos comerciantes, cuyas actividades son realizadas en países distintos, a varios kilómetros de distancia, pueden comunicarse en tiempo real y concretar operaciones muchas veces millonarias, prestando su consentimiento simultáneamente a través de teleconferencias o video llamadas, sin dejar mencionar que el ritmo actual del tráfico mercantil, exige que las múltiples operaciones interbancarias deban ser realizadas vía web a los fines de concretar operaciones en todo el mundo. De allí que, una noción que conceptualmente pueda ser fácil de diferenciar en el campo de la doctrina, no siempre resulta fácil de hallar en la realidad (Sala Segunda, in re “*Toyota Argentina SA*”, sentencia de fecha 06/06/2017).

Lo hasta aquí analizado lleva a una primera conclusión que es la consideración de que entre la accionante, en su calidad de concedente, y la concesionaria local, se conciertan diversas operaciones de compraventa de vehículos fabricados en la planta de la concedente con asiento en Zárate, Provincia de Buenos Aires, mediante medios telemáticos, por lo que en esta primera instancia de análisis los ingresos deberían atribuirse a la jurisdicción del adquirente. Con lo que se encontraría cumplido uno de los dos requisitos previstos en el art. 1 in fine del Convenio Multilateral para la aplicación del art. 2 y la atribución de impuestos a la jurisdicción local.

c) En función de lo analizado, acceder por vía tangencial a una consecuencia como la pretendida por la accionante, extensión sin más al orden local, de la exención que contiene el pacto, implicaría ni más ni menos que la inaplicabilidad de la normativa provincial no objetada en su constitucionalidad y que se enmarca en una exención que reconoce su génesis -como ya se indicara- en el compromiso asumido por la Provincia en el Pacto Fiscal Federal. Rememoro en este punto que el acuerdo obliga a la Provincia a “modificar el impuesto disponiendo la exención,” más no le impone el modo en que ello debe efectuarse (in re “*Arturo Pucheta*”).

Cabe agregar en este aspecto que la demandada esboza ciertos aspectos que podrían encuadrarse, con un esfuerzo interpretativo del Tribunal, en un cuestionamiento a la validez constitucional de la norma local, en torno al establecimiento de una aduana interior. Sin embargo, no cumple con una fundamentación de agravios necesaria para tratar la revisión de la validez constitucional de una norma, tal agravio no termina de desarrollarse en el planteo del accionante e impide su tratamiento como tal en virtud de la doctrina inconcusa de esta Corte que sostiene no corresponde la declaración de inconstitucionalidad en abstracto, que no basta la sola aserción de que la norma impugnada puede causar agravio constitucional, sino que debe afirmarse y probarse que ello ocurre en el caso (Fallos 256:262; 258:255) lo cual pone en evidencia la necesidad de extremar la prudencia, como valor por excelencia, por cuanto la declaración de inconstitucionalidad de una ley es la última ratio a la que debe recurrir el juzgador (LS 359-152). Y por tanto requiere la manifestación en el caso concreto, en una causa judicial, frente a agravios expresados y con efectos particulares para el caso (causa N°94321 “*ATE c/ Gobierno de la Provincia de Mendoza c/ Acc de inconstitucionalidad*”, sent. 22/12/2015, Sala Segunda).

d) En punto a la multa y las facultades sancionatorias del Fisco, corresponde consignar que los argumentos desarrollados por el accionante, en orden a la prescripción que habría operado en relación a la potestad sancionatoria del fisco demandado, resultan receptables únicamente con el mismo alcance que el correspondiente a las obligaciones determinadas, esto es, en relación a la multa aplicada respecto de los períodos 2009 y 2010.

En lo que concierne al plazo respectivo, el mismo es el quinquenal, dados los períodos involucrados, circunstancia que no resulta modificada por la jurisprudencia forjada sobre el instituto por la CSJN. En consecuencia, en mérito de los principios ya expuestos en el presente, se concluye en que la prescripción operó respecto del período 2009, en orden a la facultad del fisco para aplicar la sanción respectiva, el 31/12/2015 y para el periodo 2010, el 31/12/2016, como fuera establecido en el

capítulo atinente a la prescripción del tributo. En atención a que la resolución sancionatoria, Resolución N° 98 fue dictada en fecha 10/02/2017 y notificada por carta documento datada en fecha 09/03/2017, las pretensas causales de suspensión y/o interrupción de la prescripción respecto de dicho período, acaecieron con posterioridad al vencimiento del plazo quinquenal.

En función de ello se concluye que, tanto en virtud de los efectos de la interposición de los recursos incoados en contra de la resolución determinativa y sancionatoria, como en función de la inexigibilidad de la multa hasta la adquisición de la firmeza de la misma, la acción respectiva para hacer efectiva la multa, no pudo correr al menos desde la interposición del recurso de reconsideración, siendo aplicables al respecto todas las máximas desarrolladas en relación a las obligaciones determinadas, lo que fortalece la desestimación de la prescripción de las multas para los periodos que sustancialmente tampoco se hallan prescriptos.

En función de lo expuesto, se desprende que en el marco de la subjetividad exigida por la infracción imputada, la configuración de la materialidad de la infracción (a través de la omisión del ingreso de las sumas debidas acreditada en la especie), y los restantes hechos objetivos presentados en el caso, principalmente, la determinación del impuesto e intereses, con su anterior omisión de acompañar elementos determinativos al inicio de la inspección, debidamente notificada, se manifiestan como datos que conducen de manera razonable a entender configurado, como lo hizo la demandada, la infracción en su plenitud, al demostrar consumado el ánimo exhibido en orden al no ingreso tempestivo de sumas pertenecientes al Fisco.

Circunstancias todas ellas que se erigen como indicadores ciertos de la consumación de la infracción, y conducen a otorgar legitimidad a la actuación administrativa desarrollada al respecto.

En punto al error excusable, entiende que ninguna de las condiciones alegadas pueden entenderse configuradas ni acreditadas en el caso, dado que la actora se limitó en sede administrativa, al igual que en esta instancia judicial, a invocar en forma genérica la doctrina y jurisprudencia aplicable a la figura que invoca. Adujo que la contratación se enmarcaba en un marco mayor entre presentes, pero omitiendo los términos de la contratación efectivamente realizada; Añadió que la actividad por el realizada se encontraba eximida en el Pacto Fiscal, sin mención de las normas locales ni análisis de la forma en que la administración tributaria local debía aplicar las modificaciones a las que se comprometió por el pacto. En definitiva, se limita a postular que optó por una de las posibles interpretaciones de la norma, más sin explicitar los motivos de tal

aserto. Tampoco dio cuenta de su inacción en el procedimiento determinativo cuyo inicio de inspección le fue debidamente notificado.

La vaguedad, falta de fundamentación y especificación y necesaria acreditación de la satisfacción de los concretos y rigurosos extremos exigidos por la norma analizada para la viabilidad de la aplicación de la causal exculpatoria, se exhiben evidentes en la especie. No se desarrollan ni comprueban -siquiera someramente- los requisitos en cuestión y los elementos que la harían procedentes.

v- A mérito de lo expuesto, siendo las circunstancias fáctico- jurídicas de la presente causa, similares a las que dieran lugar a la sentencia dictada en el caso aludido, pero en relación a períodos fiscales distintos, se considera que V.E. podrá evaluar si resultan de aplicación los mismos criterios expuestos en el antecedente citado (v. cfr. Luqui, Roberto, *“Revisión Judicial de la Actividad Administrativa”*, Tomo II, pág. 403/404; Aguiló Regla, Josep y Rodolfo Vigo , *“Fuentes del derecho”*, p.129 ).

Despacho, 12 de octubre de 2023.