



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 22 de diciembre de 2020.-----

**AUTOS y VISTOS:** El expediente N° 2360-392119 del año 2012 caratulado "CEPAS ARGENTINAS S.A.".-----

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 4745/4780, por el Dr. Rodrigo Lema, en representación de la firma CEPAS ARGENTINAS S.A., del Sr. Roberto Mario RUIZ y de la Sra. Anna Clotilde VALLARINO GANCIA, conjuntamente con el Dr. Alberto TARSITANO, quien comparece en representación de los Sres. Eduardo Hugo KAPLAN y Gianfranco FERRALIS MARRONE, y la Señora Mónica Ida Ana VILLARINO GANCIA, por su propio derecho, todos ellos con el patrocinio del Dr. Enrique G. Bulit Goñi, contra la **Disposición Delegada N° 2556/15**, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Mediante dicho acto (obranste a fojas 4694/4738) se determinan las obligaciones de la sociedad como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales **2008 (Septiembre a Diciembre) y 2009 (Enero a Agosto)** por el ejercicio de las siguientes actividades verificadas: "Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas" (Código NAIIB 155120); "Exento/Desgravado-Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas" (Código NAIIB 155120-1); "Elaboración de pastas alimentarias secas" (Código NAIIB 154420); "Elaboración de productos alimenticios n.c.p." (Código NAIIB 154990); "Elaboración de jugos envasados para diluir y otras bebidas no alcohólicas" (Código NAIIB 155491); "Venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco" (Código NAIIB 511910); "Venta al por mayor de productos alimenticios n.c.p." (Código NAIIB 512290); "Venta al por mayor de bebidas alcohólicas, excepto vino y cerveza" (Código NAIIB 512311); "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIIB 519000); "Servicios de crédito n.c.p." (Código NAIIB 659892) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900) -artículo 3º-, estableciendo diferencias a favor del fisco, a valores históricos, que ascienden a la suma de pesos un millón seiscientos setenta y siete mil trescientos noventa (\$ 1.677.390,00). Asimismo aplica una multa por

lf.

omisión del veinte por ciento (20%) del impuesto omitido, conforme lo dispuesto en los artículos 68 y 69 del Código Fiscal (T.O. 2011), por haberse constatado la comisión de la infracción por omisión prevista y penada en el artículo 61, primer párrafo del citado Código (artículo 7°). En el artículo 6° establece saldos a favor del contribuyente. Por otro lado, se extiende la responsabilidad solidaria, de conformidad a los artículos 21, 24 y 63 del citado Código a los Sres/as. Roberto Mario Ruíz, Eduardo Hugo Kaplan, Gianfranco Ferralis Marrone, Anna Clotilde de Villarino Gancia y Mónica Ida Ana Villarino Gancia.-----

-----Seguidamente a fojas 4937, se deja constancia que la presente causa ha quedado radicada en la Sala III y adjudicada a la Vocalía de la 8va. Nominación.-----

-----A fojas 4952 se da traslado a la Representación Fiscal del recurso articulado, obrando a fojas 4953/4965 su contestación. En dicho conteste la dependencia informa que la firma ha sometido la cuestión ante la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, obrando su Resolución a fojas 4988/4990 .-----

-----A fojas 4975/4976 obra Sentencia registrada N.º 3478, Sala III, resolviéndose la suspensión de las actuaciones hasta tanto se expida la Comisión Arbitral.-----

-----Posteriormente -fojas 4992-, el Departamento de Representación Fiscal informa que contra la aludida disposición la empresa interpuso Recurso de Apelación ante la Comisión Plenaria.-----

-----A fojas 5001 se hace saber a las partes que la instrucción de la causa estará a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, quedando la Sala integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (Acuerdo Extraordinario N°87/17).-----

-----A fojas 5020/5024 luce agregado el resolutorio dictado por la Comisión Plenaria.-----

-----A fojas 5025, se provee la prueba ofrecida, teniéndose por agregada la documental y rechazándose las pericial e informativa por innecesarias para la resolución de la causa. En el mismo proveído se llaman autos para sentencia, providencia cuyo resultado se materializa en virtud de lo dispuesto por el Acuerdo Extraordinario N° 96/20.-----



**Y CONSIDERANDO: I.-** La parte accionante comienza su relato efectuando un análisis del objeto y de las actividades realizadas por la firma como así también una síntesis de la resolución apelada. -----  
-----Plantea, en primer término, la prescripción del impuesto, los intereses, la multa y la responsabilidad solidaria por cuanto a la fecha de presentación del descargo había transcurrido el plazo prescriptivo de cinco años previsto en el art. 157 del CF, sin que haya operado interrupción ni suspensión en los términos de los arts. 3986, 3989, 3991 y ccs. del Código Civil (Ley 340).-----  
-----Señala que debe aplicarse la normativa nacional por sobre lo dispuesto en el CF, de conformidad con las directivas que emanan de los art. 31, 75 inc. 12, 126 y cc de la Constitución Nacional y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación recaída en los tres pronunciamientos que cita: "Filcrosa", "Ullate" y "Rivero".-----  
-----Concluye manifestando que, en base a los argumentos esgrimidos, las potestades fiscales para impugnar y determinar de oficio las declaraciones juradas se encuentran prescriptas por los períodos anteriores al 08/2009 -inclusive-, destacando, asimismo, la irrelevancia de la anualidad del impuesto.-  
-----Critica la posición fiscal, por su apartamiento de la jurisprudencia de los Máximos Tribunales y plantea la inconstitucionalidad de los arts. 159, 160 y 161 del C.F.-----  
-----A continuación invoca la improcedencia de la pretensión sustantiva del Fisco. Sostiene que la empresa CEPAS ARGENTINAS S.A. fabrica y vende empanadas y que dichos ingresos deben ser considerados exentos por tratarse de una actividad industrial. Entiende que la existencia de un contrato de franquicia no es justificativo para modificar el encuadre de los mismos, más aún -agrega- cuando dicho cambio tampoco encuentra sustento en la normativa provincial. Señala la falta de cumplimiento de la Provincia de Buenos Aires del Pacto Federal, reglamentando en forma unilateral el mismo e introduciendo, de esta forma, requisitos inconstitucionales. Remarca que sólo existe una excepción a la exención de la actividad industrial cual es "la venta a consumidores finales", situación que no se ha verificado en estas actuaciones.  
-----Respecto de los ingresos vinculados a la fabricación de la línea Terma,

postula que en estas actuaciones se sugiere un reencuadre de los ingresos declarados en la actividad "Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas" (Código NAIIB 155120) asignándolos a "Elaboración de jugos envasados para diluir y otras bebidas no alcohólicas" (Código NAIIB 155491), lo que constituye una cuestión meramente formal, ya que ambas actividades tienen idéntico tratamiento alicuotario e implican el ejercicio de actividades industriales.-----

-----Manifiesta que el Fisco tiene en cuenta que estos productos fueron producidos en la planta de la Provincia de San Juan hasta el periodo 09/2008 y en la Provincia de Buenos Aires a partir del 04/2009. Sostiene la irrelevancia del lugar de radicación del establecimiento como limitante en el tratamiento de la actividad industrial.-----

-----Agrega que, si bien no se advierte ajuste en estas actuaciones derivado de este reencuadre, utiliza "la oportunidad procesal otorgada" para realizar consideraciones sobre la tributación vinculada a la actividad industrial bajo análisis.-----

-----Afirma que la empresa ha tributado el impuesto de conformidad a lo previsto en la D.N. Serie B 17/07 y en el Informe Técnico 63/2007, hasta tanto *"comenzó con la fabricación de la línea Terma en la Provincia y comenzó a gozar de la exención prevista en el régimen de promoción industrial"* y que, por dicho motivo, mantienen y reservan la posibilidad de repetir las sumas abonadas en virtud de la manifiesta inconstitucionalidad de la normativa provincial, explayándose al respecto manifestando que *"no estando en duda que se trata de ingresos provenientes de una actividad industrial, debe considerarse irrelevante si provienen de un establecimiento radicado en la Provincia de Buenos Aires o de un establecimiento radicado en la Provincia de San Juan"*, desde donde cuestiona el requisito de radicación del establecimiento industrial en la jurisdicción bonaerense consagrado por la legislación local.-----

-----En cuanto a la distribución interjurisdiccional de la base imponible respecto de los ingresos provenientes por "ventas al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco", argumenta que debe aplicarse el



Régimen General del Convenio Multilateral (artículo 2) y no el Régimen Especial del artículo 11 como sostiene el Fisco. Expresa que la ARBA realiza una insuficiente referencia de los hechos, desde donde plantea la nulidad, y paralelamente refuta el criterio fiscal alegando que se ha prescindido del elemento principal para la aplicación del art. 11, como es la participación de dos o más jurisdicciones diferentes. En este sentido explica que no alcanza con que el sujeto sea intermediario, consignatario o comisionista (en el caso, de los bienes de Campari Argentina SRL y Valentín Bianchi SA), sino que, además, exige que su sede esté en una jurisdicción y venda bienes situados en otra diferente.-----

-----Insiste que los ingresos brutos derivados de las ventas en consignación de bienes de terceros están alcanzados por el régimen general y que en caso de confirmarse la pretensión fiscal se consumaría un despojo a todas las demás jurisdicciones del país.-----

-----Asimismo, invoca la inexistencia de "comisiones no declaradas". Expone que en el descargo advirtió que el Fisco cometía un error al realizar su propia liquidación de comisiones "*en la que parte de la cuenta 'líquido producto' y aplica comisiones 'promedio', sobre la comisión así obtenida pretende aplicar el impuesto*", y que la resolución no expresa los fundamentos de su ajuste. Añade que las únicas comisiones que se pueden gravar son las facturadas. De todos modos, considera que la Agencia yerra al practicar su liquidación, diciendo que "*calculó las comisiones sobre las ventas brutas en consignación*". Razona que "*ellas se liquidan sobre las ventas netas, es decir una vez deducidos los gastos efectuados por el distribuidor por cuenta y orden de Bianchi y Campari*". Culmina el punto señalando que "*es evidente la nulidad de la resolución por falta de consideración de aspectos esenciales del descargo, y que es igualmente improcedente el ajuste*".-----

-----En torno a las regalías que paga CEPAS ARGENTINAS S.A. sostiene que son un gasto computable en la conformación del coeficiente de distribución en el Régimen General, fijando su posición contraria a la que esgrime el Fisco cuando entiende que no son un gasto computable. Así, destaca que la empresa abona esos gastos en regalías respecto de los bienes amparados por éstas y

ejerce su actividad, justamente, por el uso que genera ese pago. Concluye diciendo que la letra de Convenio es clara: *"todos los gastos son computables, salvo los que expresamente han sido enumerados como 'no computables' por el legislador. Así, las regalías, son un gasto computable en tanto no están enunciadas como 'no computables' (art.3 CM)"*.-----

-----Desde otro ángulo impugna la determinación al gravar las notas de débito emitidas respecto de Valentín Bianchi SACIF por "acciones comerciales" bajo el argumento de que *"no existe coincidencia entre los montos de los comprobantes de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros y las notas de débito emitidas"*. En este orden, cuestiona -por un lado, bajo lo que titula "diferencia de liquidación"- la rectificación del ajuste original al mantener gravadas tres notas de débito (0001A0001435/6/7, que totalizan \$ 1.497.405,19) que, alega, *"formaban parte de las emitidas respecto de Valentín Bianchi que fueron conceptualmente excluidas del ajuste"*, trayendo a colación el detalle del anexo IX de la pericia contable producida. Por el otro, se opone a que se mantenga gravadas las notas de débito por *acciones comerciales* respecto de Valentín Bianchi, a partir de entender que corresponden efectivamente a recupero de gastos. Respecto a este último, expresa que el Fisco sólo cuestiona la falta de coincidencia entre los comprobantes de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros y las notas de débito emitidas, resaltando que mediante el informe pericial agregado en autos se verifica la concordancia entre ambos importes. Por lo expuesto solicita se revoque la determinación.-----

-----En otro punto aborda la cuestión atinente al límite del 5% de los descuentos y bonificaciones que pretende aplicarse respecto de la deducción de la base imponible. Indica que el mismo es improcedente dado que se sustenta en una modificación legislativa que no estuvo vigente durante más de diez meses, atento haber sido derogada por el art. 84 de la Ley 14.044 a partir del 1/11/2009. En este sentido razona que dicha derogación no rige desde la publicación de la norma, como sostiene el Fisco, sino que sus efectos se proyectan al ejercicio fiscal en curso, tornando inaplicable dicho límite para todos los anticipos del año 2009. Al margen de ello, considera que,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

independientemente de lo estipulado en el art. 189 inc. a) del CF, que reza "En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al periodo fiscal que se liquida...", los descuentos y bonificaciones no corresponde sean gravados, porque no son ingresos brutos devengados por el ejercicio de la actividad.-----

-----En atención al tratamiento brindado respecto del cómputo de los pagos a cuenta soportados por la firma, cuestiona el mismo por falta de motivación y arbitrariedad.-----

-----Manifiesta que el Fisco, al iniciar el procedimiento determinativo, dijo "haber cotejado los pagos a cuenta 'soportados'" a través de retenciones y percepciones con "la información resultante de las declaraciones presentadas por los Agentes de Recaudación derivada de la consulta a la base de datos GGTI" estableciendo diferencias por dichos conceptos a su favor.-----

-----Si bien, luego de valorar la prueba pericial se rectifica el ajuste del mes 02/2009, afirma la recurrente que "subsisten diferencias a favor del fisco provincial que no justifica ni cuantifica", y que no basta determinar el importe total resultante del cotejo entre las declaraciones juradas presentadas por los Agentes de Recaudación y lo efectivamente declarado y deducido por la empresa, sino que debe ser el mismo Organismo quien informe y solicite los comprobantes en poder de la misma que permitan justificar su deducción.-----

-----Concluye entonces, que habiendo computado Cepas los pagos a cuenta efectivamente sufridos, no cabe que se le reclame por las diferencias que, dice, existen respecto de lo declarado por los Agentes de Recaudación.-----

-----A su vez, reprocha la aplicación de intereses, la cual, arguye, resulta violatoria de la Constitución Nacional por resultar exorbitante. Agrega que la delegación efectuada en el Poder Ejecutivo para la fijación de la tasa aplicable vulnera principios constitucionales y reviste el carácter de carga tributaria. Solicita, en subsidio y como pretensión autónoma, se aplique la tasa pasiva del Banco de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Pone de resalto la solicitud efectuada acerca de la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, informando que fueron notificadas todas las jurisdicciones involucradas en los presentes autos. Insta su aplicación habida cuenta que se encuentran cumplidas las condiciones requeridas en el CM: a) existen divergencias interpretativas, b) no existe omisión de base imponible y c) la empresa es contribuyente de Convenio Multilateral.-----

-----Expresa que es improcedente la aplicación de la multa por no darse las condiciones y requisitos para su operatividad. Resalta que no se verifica la concurrencia de los elementos necesarios para configurar la infracción. Por otra parte, solicita la aplicación de los principios rectores del ordenamiento penal y la inconstitucionalidad de las normas que habiliten la aplicación de la sanción en forma objetiva. Subsidiariamente, plantea la existencia de error excusable como eximente de responsabilidad y, en caso que se desestime el mismo, peticiona se aplique la multa en el mínimo legal.-----

-----En orden a la atribución de responsabilidad solidaria, alega su improcedencia por la falta de mención de las conductas por las cuales se extiende la responsabilidad, recordando que tal omisión genera la violación del principio de inocencia. De allí, solicita se deje sin efecto la atribución objetiva de responsabilidad, sustentada en la mera comprobación del cargo desempeñado. Plantea la inconstitucionalidad de las normas locales que disponen la responsabilidad objetiva, aduciendo que la Ley de Sociedades es la que regula la misma, conforme la supremacía de la legislación nacional, según artículos 31 y 75 inc. 12 de la Constitución Nacional.-----

-----Finalmente solicita que, habiendo sido reconocido un saldo a favor de CEPAS, el mismo sea compensado con el supuesto saldo a favor del Fisco, para lo cual cualquier pretensión sancionatoria deberá atenerse a lo plasmado en el Informe 124/07. Sostiene la obligación fiscal de practicar la compensación en el acto determinativo (art. 102 del CF).-----

-----Acompaña prueba documental, poniendo a disposición facturas que respaldan el recupero de gastos por acciones comerciales respecto de Valentín Bianchi, y ofrece pericial contable. Comunica que accionará ante la Comisión Arbitral en los términos del art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral.-----





Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

II- A su turno, al contestar el traslado corrido, la Representación Fiscal -en primer lugar- aclara que los agravios esgrimidos resultan una reiteración de los esbozados en la etapa de descargo, los cuales han sido ya refutados en el acto apelado, incumpliendo el recurrente la carga impuesta en el art. 120 del Código Fiscal (t.o. 2011). Cita jurisprudencia de este Cuerpo.-----  
-----Luego, ante los distintos planteos de inconstitucionalidad, señala que resulta una cuestión vedada en la presente instancia revisora, conforme lo establece el art. 12 del ordenamiento fiscal local.-----  
-----En cuanto al agravio que versa sobre la nulidad el acto administrativo apelado, esgrime que la misma no tiene asidero atento a que la determinación impositiva llevada a cabo *"se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir, se ha desarrollado enmarcada en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad han formulados las defensas que entendió hacían a su derecho, y esta Autoridad ha recepcionado, cuando así correspondía, la prueba propuesta"*.-----  
-----Señala que *"el elemento motivación que los recurrentes mencionan como ausente, no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de calculo utilizados -cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad-, sino que por el contrario, dicho elemento del acto se encuentra cumplido en la medida en que se han efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, explayándose el juez administrativo respecto de la metodología aplicada para el cálculo y cuantificación de la base imponible, las alícuotas aplicables, etc"*.-----  
-----Manifiesta que, en lo concerniente a la prescripción, las actuales normas del CCyC confirman la postura de la Agencia, según la cual la regulación de la prescripción en materia tributaria constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, y debe ser regulada en forma excluyente por el derecho local. Cita jurisprudencia al respecto y agrega que, al ser el Código

Fiscal un ordenamiento de derecho sustancial, puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a otra ley de fondo.-----

-----Asegura que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de ejercicio y en razón de ello, los anticipos están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual. Como consecuencia de dicha afirmación y por aplicación de los art. 157 y 159 del CF que prevén un plazo de prescripción 5 años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, su cómputo comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de la declaración jurada anual, razón por la cual, en el particular, la prescripción para el periodo fiscal más antiguo (año 2008), comenzó a correr el 1º de enero de 2010.-----

-----Continúa diciendo que, habiéndose notificado la Disposición de Inicio del 22/10/2014 en fechas 12, 17, 18, 20 y 21 de noviembre de 2014, opera la suspensión del penúltimo párrafo del art. 161 del CF. Luego, con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 2556/15, en fecha 30/06/2015, que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción. Concluye, entonces, que se encuentran plenamente vigentes las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar el impuesto. -----

-----En cuanto a la prescripción de la acción para aplicar la sanción por omisión, expresa que resultan válidos los mismos argumentos citados en relación al cómputo de la prescripción para determinar el impuesto.-----

-----En orden al tratamiento de los temas de fondo, comienza con el relativo a la actividad de comercialización de empanadas a través de franquicias del Noble Repulgue. Al respecto se remite a lo manifestado por el juez administrativo a fs. 4711 y sgtes., en tanto, dice, *"los recurrentes no han arrimado constancias y/o fundamentos que permitan concluir un resultado distinto que el expuesto..."*. De tales dichos desprende que el Fisco no desconoce que la empresa desarrolla actividad de fabricación en un establecimiento de carácter industrial ubicado en la jurisdicción de la Pcia. de Bs. As., sino que afirma, que si bien la actividad de fabricación está exenta, no sería de aplicación para la parte de sus ingresos obtenidos por los contratos de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

franquicia, los cuales deben ser declarados como "Servicios empresariales n.c.p" (Código NAIBB 749900). Concluye así, que resulta inescindible la provisión de los productos elaborados con los restantes derechos y obligaciones que surgen de los instrumentos firmados por las partes y por ende resulta ajustado a derecho su tratamiento en conjunto, según lo preceptuado por el art. 219 del Código Fiscal (to 2011 y ccs. ants). Cita Sentencias de este Tribunal dictadas en igual sentido ("MDQ LE SPORT SA" del 25/9/14, "Postres Balcarce SA" del 22/8/13, "Bonafide SA" del 2/11/10, "Lakers Corp SA" del 17/8/12 y "Pillsbury Argentina SA" del 9/5/2008).-----

-----Agrega, que la adhesión de la Pcia. de Bs. As. al Pacto Federal mediante Ley 11463 no implicó para el Estado la renuncia a su potestad tributaria originaria y no delegada a la Nación (art. 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional), ni generó a favor de los contribuyentes derechos subjetivos para exigir el cumplimiento estricto del Convenio.-----

-----En cuanto al tema relativo a los ingresos provenientes de la venta de productos de la Línea Terma, siendo que el contribuyente asevera que ha tributado de conformidad a lo previsto por la Disposición Normativa Serie B N° 17/07 y el Informe N° 63/07, remarca que dichos productos son producidos en la planta de San Juan, y la exención sólo alcanza a los ingresos obtenidos por la venta de bienes fabricados en el establecimiento industrial ubicado en la Provincia de Buenos Aires.-----

-----En orden a la queja referida con la asignación de ingresos y gastos para el cálculo del coeficiente unificado del Convenio Multilateral, como asimismo en *"lo relacionado con las comisiones que a criterio de los apelantes no son ingresos brutos de la firma y las regalías, que a su criterio, son un gasto computable"*, señala que la cuestión ha sido sometida a la resolución de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral de conformidad a lo establecido por el art. 24 inc. b) del CM., por lo que *"oportunamente se estará a su resolución"*.-

-----Respecto de las notas de débito menciona que *"producida la prueba por los clientes oficializados y analizada la misma, se hizo lugar parcialmente a los cuestionamientos esbozados -respecto a las Notas de Débito por 'Acciones Puntuales', subsistiendo diferencias a favor del Fisco en relación a las Notas de*

*Débito emitidas a la firma Valentín Bianchi por 'Acciones Comerciales'. A más en punto a las Notas de Débito emitidas por esta firma, cabe destacar que conforme lo dispuesto por el art. 188 inc. c) del Código Fiscal -Ley 10.397, TO 2011 y ccs. ants., los montos por 'Recupero de Gastos', que no puedan asimilarse al concepto de gasto efectuado por cuenta y orden de tercero no se excluye de la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos".-----*

*-----En el mismo sentido, continúa diciendo que ante esta falta de coincidencia, se realiza el ajuste en base a la cláusula décimo novena del Contrato de Distribución, obrante a fs. 1100/1140, que establece que la acción comercial estimada por las partes es de un 12% del precio base. Así, explica que el ajuste se ha efectuado por dicho concepto, luego de constatar que parte del gasto es soportado por CEPAS ARGENTINAS S.A. y que se procedió a rectificar el ajuste rechazándose aquellos (conceptos) que no cumplen con las condiciones establecidas en los Informes N° 164/01 y 41/05. -----*

*-----En referencia al limite establecido del 5% para descuentos y bonificaciones a ser deducidos de la base imponible, respecto a los otorgados durante los primeros diez meses del año 2009, remite a lo señalado por el Juez Administrativo a fs. 4722 vta./4723, en cuanto señaló que "...habiendo sido publicada en el Boletín Oficial la citada ley el 16/10/2009, el articulo en cuestión entró en vigencia el 01/11/2009, siendo por esta razón que la modificación introducida por la misma respecto del limite de deducciones del 5% impuesto por el art. 89 de la Ley Impositiva N° 13930, en nada modifica el ajuste exigido en autos, teniendo en consideración los periodos fiscales comprendidos en autos (sept/dic-2008 y ene/ago-2009)".-----*

*-----En relación a las diferencias detectadas por pagos a cuenta, señala que se han rectificadas las inconsistencias en base a la documentación aportada, confirmando por lo demás el ajuste con sustento en el art. 236 de la DN Serie B 01/04.-----*

*-----Sobre la aplicación de los intereses, afirma que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto, ergo, comprobado su incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo*



pago.-----

-----En cuanto a la aplicación del Protocolo Adicional del CM, menciona que no procede la queja al no darse las condiciones de aplicación del mismo.-----

-----En referencia a la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61 del CF, señala que corresponde su aplicación atento haberse detectado diferencias en los períodos cuestionados. Expone el criterio empleado por la Agencia, en base al cual no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Agrega que ante el incumplimiento comprobado, procede la aplicación de la multa, en razón que el sujeto pasivo no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable logre eximirlo. Sobre el *quantum*, indica que la Agencia siguió las pautas fijadas en el art. 7 del Decreto 326/97 y el porcentaje admitido dentro de los parámetros establecidos legalmente.-----

-----Luego, en cuanto a los cuestionamientos sobre la responsabilidad solidaria, puntualiza que ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O 2011 y ccs. Ants.) y a las constancias recabadas en autos y entregadas oportunamente por la firma fiscalizada, dado que se ha partido de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados en estos obrados.-----

-----Prosigue diciendo que *"de conformidad al artículo 113 del Código Fiscal (TO 2011 y ccs. Ants.) corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda tanto en relación al contribuyente verificado, como del responsable solidario, sin que se considere que el último responde patrimonialmente sólo subsidiariamente ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. Ello así en tanto no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense"*. -----

-----Concluye que la ley solamente exige al Fisco la comprobación del ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad y que los apelantes no acreditaron que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social.-----

-----Respecto a la solicitud de compensar los saldos a favor, manifiesta que a tal efecto, existe un procedimiento expresamente establecido en el art. 102 del CF, con lo cual resulta improcedente lo pretendido por la agraviada.-----

**III.- VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE:** Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada N° 2556/2015 resulta ajustada a derecho.-----

-----Así, en primer lugar, me voy a referir al planteo inicial realizado por la Representación Fiscal en su alegato, cuando considera -con cita del precedente “Visa Argentina S.A.” de este Tribunal, del 3/3/2011- que el apelante se limita a reiterar la defensa ensayada en el descargo, sin efectuar una crítica concreta y razonada del acto que impugnan.-----

-----Al respecto –infiero- tal mención está dirigida a demostrar el incumplimiento procesal de las pautas/exigencias previstas en el art. 120 del Código Fiscal (T.O. 2011). Siendo así, resulta menester aclarar que, más allá de advertirse que la pieza recursiva reproduzca en lo medular lo expuesto en la etapa anterior, la postura fiscal no puede erigirse en un impedimento desde el punto de vista de la admisibilidad formal del recurso en esta instancia, pues considero que tal cuestión debe sopesarse a la luz de la vigencia de los principios de formalismo moderado e *in dubio pro actione*, observándose que, además, de las expresiones que vierte el quejoso, se desprende claramente el meollo del conflicto que intenta inclinar a su favor, más allá de advertir la existencia de un planteo de nulidad del acto apelado que no es reiteración de nada.-----

-----Sentado ello, por una cuestión de orden lógico, he de comenzar abordando aquellos puntos introducidos en el recurso de apelación que merecen un desarrollo previo (*prescripción y nulidad*) en relación a los cuestionamientos que se vierten sobre los restantes aspectos del acto en crisis.-----

-----No obstante, en relación al tiempo en que fue dictado y notificado el acto impugnado, no considero necesario analizar la situación planteada y expedirse al respecto, pues advierto que, en virtud de la solución que se propicia para resolver la litis -contraria a la pretensión fiscal-, deviene *carente de interés práctico* su tratamiento, en tanto se coincide que la finalidad última de aquel que requiere la intervención de este Tribunal estriba en obtener un resultado favorable que recepte alguna de las defensas ensayadas, objetivo que, en la especie, se abastece mediante el tratamiento de los agravios que giran en torno a las causas que originaron el reclamo dinerario estatal.-----



-----Por su parte, acerca del planteo de nulidad, también cabe prescindir de su evaluación, bien que por otra razón y aún cuando le fuera válidamente reproducible lo anterior. En efecto, en atención a que el mismo está vinculado a la controversia relativa a si corresponde en la especie la aplicación del régimen general del art. 2º o régimen especial del art. 11, ambos del Convenio Multilateral, es de hacer notar que la cuestión ha sido resuelta por los Organismos de Aplicación de dicho Convenio, tal como se verá seguidamente, desde donde se puede decir que el tratamiento en esta instancia ha devenido abstracto, teniendo presente que en dicha órbita interjurisdiccional se han subsanado, si se quiere, los eventuales vicios del acto que aquí se reprochan. - -

-----En orden a lo mencionado, vale recordar que los agravios introducidos en el recurso de apelación, en relación al criterio fiscal empleado a efectos de distribuir los ingresos por la "Venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco" (Código NAIIB 511910) bajo el régimen especial del art. 11 del CM y el criterio otorgado a las regalías como gasto no computable, han sido planteados en forma simultánea ante el citado Organismo cuya acción ha sido resuelta por la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 44/2017 (obrante a fojas 4988/4990) y por la Comisión Plenaria a través de la Resolución N° 26/2018 (fojas 5020/5024), debiendo resaltar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa- que dicho decisorio resulta de aplicación obligatoria al caso, conforme establece la parte final del inciso b) del artículo 24 CM.-----

-----Así, en este contexto, en función de haberse zanjado la disputa en los términos vertidos en la Resolución de la Comisión Plenaria, esto es otorgando razón a la accionante, no cabe sino tener por convalidada la postura adoptada por la empresa CEPAS Argentina SA en cuanto a los temas mencionados, motivo por el cual la Agencia deberá rectificar el ajuste de acuerdo a lo allí decidido.-----

**IV.-** Cabe ahora referir a los restantes agravios formulados en cuanto a las causas que originan el reclamo fiscal. En este sentido, aquellos versan sobre las siguientes cuestiones: **A)** Encuadre de la actividad que genera los ingresos obtenidos por la venta de empanadas en el marco de un contrato de franquicia;

**B)** Gravabilidad de las notas de débito emitidas respecto de Valentín Bianchi SACIF por "acciones comerciales", y las (ND) incluidas en forma "errónea"; **C)** Inexistencia de las "comisiones no declaradas"; **D)** Límite del art. 189 del Código Fiscal (2011); **E)** Diferencias por pagos a cuenta (los declarados por la empresa difieren de los auditados por la fiscalización). En ese orden procederé a su análisis.-----

-----Previo a ello, es dable aclarar al accionante que no será motivo de tratamiento en el presente el punto que introduce respecto de los ingresos vinculados con la fabricación de la línea Terma, cuando -a la par que admite que "no se advierte ajuste"- aduce que "*teniendo en cuenta la oportunidad procesal otorgada*" pretende que este Tribunal decida sobre un tema (gravabilidad de los mismos en establecimiento radicado fuera de la Provincia de Buenos Aires) respecto de períodos fiscales anteriores. Ello así, pues no sólo resulta ajeno al acto apelado sino que -además- implicaría reeditar una discusión que ya ha sido decidida en "Cepas Argentinas S.A." mediante sentencia Sala III del 3/9/18.-----

**A.-** En lo concerniente a la pretensión fiscal de incluir dentro de la actividad "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900) los ingresos obtenidos por la firma por la venta de bienes de propia producción (empanadas) a sus clientes franquiciados a través de un contrato de franchising, advierto que el conflicto de revela análogo al que fuera abordado por la Sala en el expte. 2360-066551/08 para distintos períodos (Enero a Diciembre de 2007 y Enero a Agosto de 2008) en relación al mismo contribuyente (sentencia del 3 de Septiembre de 2018 antes citada, acogiendo favorablemente -por mayoría- la postura de la accionante). Siendo así, idéntica solución se impone sobre la base los conceptos que expuse oportunamente y a los que remito en mérito a la brevedad, lo que así declaro.-----

**B.-** Ahora bien, en lo que hace a la situación suscitada en torno a las Notas de Débito, puntualmente en relación a aquellas emitidas por acciones comerciales respecto de la firma Valentín Bianchi, que el apelante entiende que corresponden efectivamente a recupero de gastos, cabe concluir en igual sentido a lo manifestado en el punto anterior. En efecto, no obstante tratarse de





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

una cuestión de hecho y prueba, se puede inferir que, a la luz de la producida en la etapa anterior y de la que da cuenta el quejoso en su recurso, se observa que al pronunciamiento fiscal le caben idénticas reflexiones a las expuestas por la Dra. Ceniceros, a las que adherí, en ocasión de emitir su opinión en el precedente antes citado ("Cepas Argentinas S.A." sentencia del 3/9/18).-----

-----Por lo demás, igual suerte adversa al Fisco debe correr la inclusión dentro de la pretensión de las tres Notas de Débito identificadas bajo los números 0001A000001437/1436/1435 emitidas a Valentín Bianchi SACIF con fecha 31/12/2008 *por acciones puntuales, es decir por acciones específicas y singulares en las que CEPAS ARGENTINAS S.A. tuvo que realizar gastos por cuenta y orden...*, respecto de las cuales el apelante considera que se han mantenido gravadas por error en la liquidación diciendo que *"formaban parte de las emitidas respecto de Valentín Bianchi que fueron conceptualmente excluidas del ajuste"*.-----

-----En este orden, teniendo en cuenta que tales documentos se encuentran a fojas 2675, 2677 y 2679 (Nota de Débito A N° 0001-00001437, N° 0001-00001436 y N° 0001-00001435, respectivamente) el aserto del recurrente, en cuanto tilda de errónea su inclusión, se evidencia cuando se observa que el acto en sus Considerandos refiere (fs. 4721 vta), al brindar su explicación sobre el resultado de la prueba producida, que *"en relación a la firma Valentín Bianchi SACIF, para las Notas de Débito correspondientes a Acciones Puntuales se ha verificado que existe coincidencia exacta entre los montos de los comprobantes de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros y las notas de débito emitidas a Bianchi, lo cual se puede observar en la documentación presentada en la pericia contable obrante a fojas 2650/2752, correspondiendo considerar como no gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos las Notas de Débito por acciones puntuales."* (resaltado me pertenece).-----

-----Asimismo, y a mayor abundamiento con el fin de ratificar lo expuesto, a fojas 4674, se observa que el inspector actuante informó *"que en relación a la firma Valentín Bianchi SACIF, para las Notas de Débito correspondientes a Acciones Puntuales y Acciones de Marketing se ha verificado que existe coincidencia exacta entre los montos de los comprobantes de gastos*

efectuados por cuenta y orden de terceros y las notas de débito emitidas a Bianchi".-----

-----En razón de lo expuesto, deberá la Autoridad de Aplicación proceder a detraer del ajuste las Notas de Débito aquí analizadas, lo que así declaro.-----

C.- Siguiendo con el orden propuesto, corresponde dar respuesta al agravio correspondiente a las "comisiones no declaradas" que invoca el Fisco, que a criterio de los apelantes son inexistentes, con sustento en que las mismas no han sido facturadas y, por ende, ni declaradas ni percibidas.-----

-----A tal efecto, entiendo oportuno recordar los argumentos sobre los cuales basó su postura la Autoridad de Aplicación a fin de determinar los "ingresos por comisiones" de Campari Argentina SRL y Valentin Bianchi SACIF.-----

-----La fiscalización fundamentó su criterio en tres elementos -que obran en las actuaciones-: a) contratos suscritos entre las firmas, de los que surgen los porcentajes sobre comisiones pactados. En este punto es procedente resaltar que, en el caso de Valentin Bianchi SACIF, si bien el porcentaje de comisión oscila entre el 14 y el 17%, la fiscalización determinó un promedio del 15% a efecto de realizar el ajuste; en el caso de Campari, la comisión fijada es del 14%; b) los Ingresos por Comisiones informados y declarados por el contribuyente para los períodos bajo análisis (papeles de trabajo fojas 666) y por último c) los importes resultantes de los comprobantes identificados como Notas de Crédito, Observación: Líquido Producto, concepto subtotal gravado.- -

-----En esa dirección, estableció las diferencias como el resultante de restar, al cociente obtenido de aplicar los porcentajes contractuales (o su promedio en el caso de Valentin Bianchi) a las Líquido Producto, las comisiones informadas por las empresas (foja 1961). Dicho importe es lo que el Fisco consideró que debe formar parte de la Base imponible de la agravada.-----

-----El contribuyente, al momento de efectuar el descargo, manifestó que las comisiones son inexistentes y que el motivo por el cual no las incluyó en la Base imponible era, justamente, la falta de percepción de las mismas. Asimismo, entendió que el cálculo realizado era errado, atento que se efectuó sobre ventas BRUTAS en consignación, cuando específicamente los contratos -y la práctica comercial usual y habitual- establecen que las mismas serán



sobre las Ventas netas, es decir, una vez deducidos los gastos efectuados por la distribución por cuenta y orden de Bianchi o Campari, según corresponda.-----

-----En este contexto, en primer lugar, es posible coincidir con la agraviada en cuanto señala que el acto apelado "no expresa absolutamente nada al respecto". Es más, yerra la Representación Fiscal cuando incluye este tema entre aquellos sometidos a decisión de la Comisión Arbitral (ver foja 4961), careciendo su alegato, de este modo, de una adecuada refutación.-----

-----Ahora bien, más allá de la irregularidad apuntada, considero que asiste razón a la accionante, en la medida que la documentación examinada no arroja que la diferencia reclamada cuente con comprobantes respaldatorios, desde donde se infiere -razonablemente- que las comisiones en cuestión no han sido facturadas y/o percibidas. Por lo tanto, independientemente de la modalidad de cálculo que deba ser utilizada, tal pretensión en los términos que visualizo no puede ser convalidada, lo que así también declaro.-----

D.- En cuanto a la discusión acerca de la aplicación o no del límite del 5% de los descuentos y bonificaciones respecto de la deducción de la base imponible declarada, previsto en el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal t.o 2011, según lo dispuesto por Ley 13.930 y luego derogado por Ley 14.044, más allá de las diversas posturas en debate -es decir, si la derogación rige para todo el año 2009 o sólo desde la publicación de la Ley 14044-, vale recordar que mediante Ley 14.808 se estableció (art. 89) que "*La modificación introducida por el art. 84 de la Ley n° 14.044 en el inciso a) del artículo 163 del Código Fiscal -Ley n° 10.397 (T.O. 2004) y modificatorias- regirá desde la entrada en vigencia del artículo 89 de la ley N° 13.930*". De este modo, el legislador -en otras palabras- estableció que dicho límite, nunca estuvo en vigencia.-----

E.- Corresponde en este punto decidir si resulta ajustado a derecho el ajuste practicado por el Fisco en relación al cómputo de los pagos a cuenta.-----

-----En primer lugar, y según surge de las actuaciones, la fiscalización relevó y notificó las inconsistencias detectadas entre la consulta realizada a la Base de datos y lo declarado por la empresa (conf. Actas R-054 Nro. 010096906 y R-054 Nro. 010098418), a fin que la misma pueda presentar la documentación respaldatoria que justifique el cómputo realizado en concepto de pagos a

cuenta. Luego, de la confrontación y conciliación entre lo declarado, la base de datos de la Agencia y los comprobantes exhibidos, se determinó el importe mensual a ser considerado como pago a cuenta. Como resultado de este procedimiento subsistieron diferencias entre lo declarado por el contribuyente y lo auditado por la Administración, los cuales fueron notificados y reclamados mediante Disposición de Inicio N° 4479/2004. -----

-----Consecuencia del mismo, la agraviada formula descargo y solicita se ordene la producción de la prueba ofrecida tendiente a validar los pagos a cuenta declarados, la cual gira en torno a dos puntos: "i) como documental en poder del Fisco, el aporte las declaraciones juradas de los Agentes de Recaudación que habrían generado la información contenida en la base de datos GGTI" y ii) como prueba pericial, se designe perito contador a fin que "Verifique los pagos a cuenta computados por CEPAS durante los periodos fiscales aquí en cuestión e informe si todos ellos cuentan con soporte documental suficientemente".-----

-----En cuanto a la documental solicitada, si bien el Fisco rechazó la misma sosteniendo que "la carga de la prueba en materia de determinación de oficio pesa sobre el contribuyente, conforme lo normado en el artículo 113 del Código Fiscal, Ley 10397, TO 2011, ccs. y mod.; por lo cual recaerá en cabeza de la firma de marras, producir la prueba necesaria a fin de probar los extremos solicitados, por lo cual se deniega por improcedente", agrega que, "no obstante lo expuesto -en caso de ser necesario- una vez producida la prueba admitida, y en forma subsidiaria esta Autoridad de Aplicación procederá a consultar en la base de datos GGTI de ARBA la información necesaria".-----

-----En lo que refiere a la prueba pericial contable, la misma fue admitida por la Autoridad de Aplicación (disposición 466 del 18/02/2015 obrante a fs. 2180/2184) manifestando el experto (fojas 2180/2184) sobre los pagos a cuenta que "En relación al presente punto pericial cabe mencionar que no se han efectuado procedimientos adicionales tendientes a validar las retenciones computadas por la Sociedad en la liquidación del impuesto para cada uno de los periodos mensuales, excepto Febrero de 2009 dada la inmaterialidad de las diferencias observadas en dichos periodos" (el subrayado me



PISO 10 - LA PLATA

pertenece).-----

-----Como resultado de la producción de la prueba, el Fisco rectificó el monto de pagos a cuenta, alcanzando el ajuste o impugnación por tales conceptos la suma de \$ 15.805,46, que se corresponde con el universo que el experto no ha procedido a auditar.-----

-----De este modo, se observa el yerro en que incurre el apelante cuando cuestiona este aspecto del reclamo insistiendo sobre la base de lo argumentado en aquella oportunidad, pues soslaya que ha mediado la producción de una prueba que arrojó el guarismo final.-----

-----En razón de lo expuesto, el agravio no puede prosperar, lo que así declaro.

-----Arribado a este punto del decisorio, es de hacer notar que la porción de ajuste subsistente queda limitado a la conclusión expuesta en el punto E, es decir la suma de \$ 15.805,46, importe que resulta inferior a los saldos a favor de la recurrente originados en los periodos fiscales 2, 3 y 5 de 2009 (\$ 226.685, \$ 40.007,70 y \$ 41.206,80, admitidos por el art. 6° de la Disposición), motivo por el cual (en atención a que, en definitiva, el objeto central del debate ante esta instancia -existencia o no de crédito fiscal- se ha desvanecido) el pronunciamiento a adoptar no puede ser otro que revocar la Disposición recurrida, lo que así finalmente declaro.-----

-----Atento como se resuelve el presente resulta abstracto expedirse sobre los restantes agravios introducidos por los apelantes.-----

**POR ELLO, VOTO:** 1°) Hacer lugar a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Rodrigo Lema, en representación de la firma CEPAS ARGENTINAS S.A., del Sr. Roberto Mario RUIZ y de la Sra. Anna Clotilde VALLARINO GANCIA, conjuntamente con el Dr. Alberto TARSITANO, en representación de los Sres. Eduardo Hugo KAPLAN y Gianfranco FERRALIS MARRONE, y la Señora Mónica Ida Ana VILLARINO GANCIA, por su propio derecho, todos ellos con el patrocinio del Dr. Enrique G. Bulit Goñi contra la Disposición Delegada N° 2556/15. 2°) Revocar la citada Disposición.-----

*Carla...*, *Judy*

Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

Sra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2556/15, en primer término debo adelantar –a fin de dejar sentado mi criterio en el presente acuerdo– que coincido con la postura del Vocal instructor, en lo relativo al cumplimiento por parte de aquélla, del recaudo formal previsto por el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de la expresión de agravios contenidos en la pieza recursiva.-----

-----En este sentido, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la pertinente resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir la disposición apelada a este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva la determinación practicada por intermedio de esta), circunstancia esta última que se manifiesta no sólo en los acápites "II.- OBJETO DE ESTE ESCRITO" y "III.- LA RESOLUCIÓN DE ARBA" del mismo, sino también en los argumentos con los cuales se sostienen los pertinentes agravios.-----

-----Consecuentemente, debe desestimarse el rechazo *in limine* del recurso solicitado por la Representación Fiscal en su escrito defensivo; lo que así en primer término declaro.-----

-----Resuelto lo que antecede, corresponde entonces analizar el planteo de nulidad incoado por la recurrente, mediante el cual afirma –básicamente– que el acto impugnado posee vicios en su motivación, en atención a que el Juez Administrativo no ha justificado adecuadamente la determinación practicada sobre los pagos a cuenta declarados por la contribuyente, ni la aplicación del Régimen Especial de distribución previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral para los ingresos derivados de la actividad de "venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco"; ello, además de no haber brindado una respuesta suficiente a las defensas interpuestas en la instancia de descargo contra las comisiones ajustadas en el marco de este último.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

-----Así, cabe recordar en este punto que el artículo 128 del Código Fiscal circunscribe el ámbito de procedencia de la nulidad, previendo en primer término y como supuesto de la misma, a la "...omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114..." (el resaltado me pertenece).-  
-----En este sentido, el citado artículo 70 establece, en lo que aquí interesa, que: "Estas resoluciones [en referencia a las resoluciones sancionatorias] deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente"; y por su parte, el artículo 114 en cuestión, dispone: "La resolución [en referencia al acto determinativo] deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente."-----  
-----Frente a ello, debo entonces indicar que la motivación, en tanto elemento esencial del acto administrativo, garantiza a los administrados el derecho a obtener una resolución fundada, que contenga los razonamientos y antecedentes –de hecho y de derecho– en que se basa, como valladar frente a la arbitrariedad del ejercicio de los poderes públicos.-----  
-----Así, y resaltando que la existencia del elemento "motivación" en el acto, no implica el acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales (circunstancia esta última que debe ser resuelta por vía del recurso de apelación y no de nulidad), cabe destacar que de la lectura a los considerandos de la disposición impugnada surge claramente la fundamentación de la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación en el marco del Régimen Especial de distribución previsto en el artículo 11 del Convenio Multilateral y en lo relativo a los pagos a cuenta computados por ésta (ver fojas 4696/4700, 4701/4702, 4706 Vta. y 4723 del

acto apelado, entre muchas otras).-----

-----No obstante ello, y a pesar de que el Juez Administrativo ha expuesto las razones por las cuales ha procedido incluir, en la pretensión impositiva, a las supuestas comisiones no declaradas (ver fojas 4696), ha omitido responder específicamente el planteo interpuesto por la administrada en la instancia de descargo contra el criterio fiscal sostenido en este punto, aún cuando fue expresamente contemplado –aquél– a la hora de analizar las defensas pertinentes (ver foja 4717 Vta.).-----

-----Sin embargo, dadas las particularidades que exhibe la controversia en este punto, considero procedente la subsanación de tal deficiencia en esta instancia, a partir del análisis del agravio concreto incoado por la apelante en el marco del recurso bajo tratamiento.-----

-----Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo nulificante incoado, en los términos anteriormente expuestos; lo que así declaro.-----

-----Establecido lo que antecede, corresponde analizar los planteos prescriptivos opuestos por la recurrente contra las pertinentes facultades fiscales, vinculadas a los períodos fiscales 2008 y 2009.-----

-----Al respecto, sabido es que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.-----

-----Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados





Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II


Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

en éste, entre otros)" (el subrayado no consta en el original).-----

-----En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo "Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda" (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que –posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)", "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009, "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés –Ejecutivo– apelación - recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos", "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento" del 21 de junio de 2018 y "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", de fecha 5 de noviembre de 2019].-----

-----Ahora bien, en este marco, y teniendo en consideración que el artículo 12 del Código Fiscal (análogo al artículo 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: "Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas" (el resaltado no consta en el original), he

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia III

sostenido en casos anteriores que a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los artículos 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.-----

-----Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los artículos 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, artículos 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (*Fallos* 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley Nº 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1º de agosto de 2015; Ley Nº 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).-----

-----No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (*vide* causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra"; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires.




Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo'); del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; artículo 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", de fecha 16 de mayo de 2018).-----  
-----Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (citada) podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, artículos como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del artículo 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).-----  
-----Ahora bien, la postura adoptada por la CSNJ en autos "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA *in re* "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me inducen a revisar aquella posición

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia III

interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva, que en casos como el presente procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente.-----

-----Todo ello, sin perjuicio de señalar que, en rigor, comparto en lo sustancial la posición sostenida, reiteradamente, por el Dr. Ángel C. Carballal en diversos precedentes de este Cuerpo, en el sentido de que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común. Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (*Fallos* 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (*Fallos* 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.-----

-----Así, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa [y en sentido análogo a lo dispuesto por el artículo 4027 inciso 3 del derogado Código Civil (Ley N° 340)], que: “*Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código...*”.-----

-----Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el artículo 159 del referido ordenamiento tributario (ver SCJBA *in re* “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio”, citado), cabe entonces



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia III

preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el artículo 3956 del referido Código Civil (que dispone: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación"), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.-----

-----En este sentido, corresponde advertir que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal en el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: "Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período").-----

-----Lo expuesto resulta trascendental, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos "Fisco c/Ullate, Alicia Inés" y/o "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto", por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----A todo ello cabe agregar que, la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta -en rigor- una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra -en principio- una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 9, dispone: "1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal... Los períodos

*fiscales serán anuales...*" (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley N° 10.650 –B.O. 20/07/88–).-----

-----En consecuencia, conforme lo hasta aquí expuesto, corresponde sostener que el término quinquenal previsto para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.-----

-----En tal contexto, debe analizarse el período fiscal 2008 (es decir, el más antiguo determinado en las presentes actuaciones), toda vez que, de no encontrarse prescripto, tampoco lo estaría –en principio– el siguiente.-----

-----A su respecto, el plazo de prescripción comenzó a correr el 1° de julio del año 2009 (ver Anexo III de la Resolución Normativa N° 133/08), y habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio del año 2014, de no haber mediado el 29 de mayo del mismo año, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (ver Acta de Comprobación –Formulario R-078 "A"– N° 10230578, agregada a fojas 2034/2035, y constancias de fojas 2028/2030), circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el segundo párrafo del artículo 3986 del citado Código Civil (desplazante en este punto, y en lo pertinente, del artículo 161 del Código Fiscal), el cual establece: *"La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción"*.-----

-----Resulta necesario advertir en este punto, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor – conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior– en el fallo "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR– resol. 389/09 y otros" (*ut supra* citado; ver considerando 6to.).-----

-----En este marco, entonces, el 29 de mayo del año 2015 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal en cuestión, y habría vencido a las 24 Hs. del 30



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

de junio de dicho año, de no haber mediado la pertinente determinación de las obligaciones fiscales, practicada mediante la Disposición Delegada SEFSC N° 2556, y notificada el 30 de junio del año 2015 a las 11:50 Hs. (ver cédula agregada a fojas 4739).-----

-----Por su parte, con respecto al período fiscal 2009, el plazo quinquenal de prescripción –conforme lo expuesto– comenzó a correr el 1° de julio del año 2010 (ver Anexo III de la Resolución Normativa N° 85/09), resultó suspendido el 29 de mayo del año 2014 y, reanudado el mismo el 29 de mayo del año 2015, habría vencido a las 24 Hs. del 30 de junio del año 2016, de no haber mediado la notificación de la disposición determinativa recurrida a este Tribunal (ver cédula agregada a fojas 4739).-----

-----Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo prescriptivo incoado en este punto; lo que así declaro.-----

-----Ahora bien, comenzando con el análisis del planteo prescriptivo opuesto contra las facultades sancionatorias del Fisco, debo señalar que el criterio que emana de la doctrina judicial *ut supra* reseñada no puede ser aplicado a la materia infraccional (ver en este punto mi voto para la causa "Rigolleau S.A.", Sentencia de Sala II de fecha 9 de octubre de 2018, Registro N° 2721).-----

-----Consecuentemente, en el caso, el cómputo del plazo prescriptivo quinquenal vinculado al período fiscal 2008, comenzó a correr el 1° de enero del año 2009 (fecha en la que se habría verificado la violación al deber material pertinente; ver artículos 157 y 159 del Código Fiscal), y feneció a las 24 Hs. del 31 de diciembre del año 2013, sin que se verifique a su respecto, causal de suspensión o interrupción alguna. En virtud de ello, corresponde hacer lugar en este punto al planteo incoado; lo que así declaro.-----

-----Por su parte, el cómputo del plazo prescriptivo quinquenal vinculado al período fiscal 2009, comenzó a correr el 1° de enero del año 2010 (fecha en la que se habría verificado la violación al deber material pertinente; ver artículos 157 y 159 del Código Fiscal) y habría vencido a las 24 Hs. del 31 de diciembre del año 2014, de no haber sido suspendido con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC –de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial– N° 4479, el día 12 de noviembre de 2014, a partir de lo regulado en los párrafos

  
Cr. RODOLFO DAMASCO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

finales del artículo 161 del Código Fiscal (T.O. 2011, Conf. artículo 82 de la Ley N° 14.044, B.O. del 16 de octubre de 2009). Luego, el dictado y notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 2556/15 dentro de los plazos previstos por la referida norma (ver cédula obrante a fojas 4739), llevan a concluir que las facultades en cuestión, no se encontraban prescriptas; lo que así declaro.-----

-----Finalmente, a juicio del suscripto, con respecto a aquellos planteos opuestos contra la extensión de responsabilidad solidaria, debe estarse en principio, a lo resuelto a partir de las normas que regulan la prescripción de las facultades de la Administración Fiscal para determinar obligaciones fiscales y aplicar las pertinentes sanciones, respectivamente; ello así, toda vez que por implicancia necesaria, el procedimiento determinativo y sumarial delineado por la normativa vigente, conlleva la necesidad de establecer a través del mismo — y en cada caso— quienes son los sujetos pasivos responsables de su pago, en los términos de lo dispuesto por los artículos 21 y 24 y 63 del código Fiscal.-----

-----No obstante ello, advierto –en lo específicamente relacionado con la responsabilidad solidaria extendida para el pago de la multa aplicada– que la causal de suspensión por ciento veinte (120) días, para los períodos fiscales próximos a prescribir, prevista en los párrafos finales del artículo 161 entonces vigente, no tenía efectos sobre los mismos, sino que recién con la entrada en vigencia de la Ley N° 14.553 (esto es, el 1° de enero de 2014) se hizo extensiva a dichos sujetos. Conforme ello, debe declararse prescripta la pertinente acción fiscal también en este punto; lo que así declaro.-----

-----Resueltos los referidos planteos, corresponde –entonces– analizar los agravios de fondo incoados por la apelante, con el alcance expuesto por el Vocal instructor en el segundo párrafo del Considerando IV de su voto.-----

-----Así, en primer lugar debo señalar que aquéllos interpuestos contra la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación sobre los ingresos derivados de la actividad de “Venta al por mayor, en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco” (Código de Actividad NAIIB N° 511910), en el marco de lo dispuesto por el Régimen Especial de distribución contemplado en el artículo 11 del Convenio Multilateral, y sobre las regalías, como gasto no computable dentro del Régimen General de distribución previsto





Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

por el artículo 2 del citado convenio, han sido sometidos por la firma contribuyente a su debate ante los Organismos del Convenio Multilateral, los cuales han resuelto los mismos mediante las Resoluciones C.A. N° 44/17 y C.P. N° 26/18 (cuyas copias obran agregadas a fojas 4988/4990 y 5020/5024, respectivamente). Por ello, habiéndose puesto fin a la discusión, corresponde remitir a lo allí decidido, habida cuenta que el artículo 24 del Convenio Multilateral, en su inciso b), ordena: "*Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto*"; lo que así declaro.-----

-----Establecido ello, desarrollaré a continuación los argumentos que me llevan a votar por el rechazo del ajuste practicado por la Autoridad de Aplicación, al reencuadrar la actividad del contribuyente (declarada por éste como industrial), clasificándola en la categoría de servicios prestados a terceros en la oportunidad en que los ingresos son obtenidos por la venta de los productos fabricados –elaboración de empanadas– a través de la ejecución de "contratos de franquicias", siguiendo a tal fin –y en lo medular– el criterio que expusiera en mi voto para la causa "Cepas S.A.", Sentencia de Sala II de fecha 3 de septiembre de 2018 (Registro N° 4007).-----

-----Se trata entonces de definir el tratamiento fiscal que, en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde asignar a los ingresos obtenidos por la comercialización de productos de propia fabricación, llevada a cabo mediante contratos de franquicia.-----

-----Esta situación deriva de la postura adoptada por la Agencia de Recaudación, quien ha decidido que se trata de una nueva actividad que califica como "Servicio".-----

-----En este sentido, sostiene que "*...el contrato de franquicia objeto de autos se ha configurado como un 'conjunto' en el que la provisión de los productos que comercializan los franquiciados y cuya provisión se encuentra a cargo del contribuyente de autos, resulta inescindible del sistema operativo de comercialización objeto de la franquicia*"; para luego concluir, previa cita de doctrina, jurisprudencia y distintas constancias del expediente bajo análisis, que "*...en las presentes actuaciones ha quedado debidamente acreditado el tratamiento que la firma dispensa a las franquicias (...) correspondiendo detraer*

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

los ingresos obtenidos de las ventas realizadas a franquiciados para ser reasignados a la actividad 'Servicios empresariales n.c.p.' (Código NAIIB 749900), dejándose establecido que dicho código de actividad no goza de exención en el impuesto de marras..." (ver fojas 4712 y 4713 Vta.; asimismo, 4698 y 4711/4713 del acto impugnado).-----

-----De tal forma procede a gravarla a una alícuota superior y la excluye de los beneficios de exención de pago que fueron acordados para los sectores industriales.-----

-----Es decir, interpreta que una industria deja de actuar como tal porque ha decidido vender sus productos utilizando como canal de distribución la opción que brinda el conferir a su cliente la condición de franquiciado –contrato mediante–.-----

-----A mi entender, este canal de comercialización de productos otorga al industrial el beneficio de asumir un menor riesgo económico con relación a una política comercial que comprometa la inversión en el desarrollo de locales propios; pero, en contraposición, lo obliga a involucrar a terceros que estén decididos a aceptar determinadas reglas tendientes a mantener el prestigio adquirido ante los consumidores finales.-----

-----Por ello, en términos generales, aprecio que el objetivo perseguido por el fabricante es el de lograr que el franquiciado otorgue a sus productos un tratamiento "único" en su relación con el público consumidor, haciendo hincapié en la "marca", tal como si fuera la propia empresa quien los vendiera, lo que conlleva el compromiso de mantener ciertas características internas y externas del local comercial y, en función de ello, se compromete a brindar asesoramiento sobre la modalidad de venta. De tal forma, estos contratos plantean, en cada caso, diversidad en las condiciones pactadas.-----

-----Ahora bien, es sabido que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava la actividad onerosa, generadora del ingreso, y lo cierto es que cuando el fabricante hace entrega de sus productos al franquiciado, éste adquiere su propiedad, los está comprando para realizar su reventa al igual que cualquier otro mayorista o minorista, por lo cual no existe ninguna condición que implique un cambio de actividad. Esta es la actividad onerosa que origina los ingresos: la




Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

comercialización de los productos de propia fabricación.-----  
-----El resto de los ingresos que obtenga por el asesoramiento al franquiciado es un ingreso adicional al de fabricación (y venta).-----  
-----La actividad que genera el ingreso no es la prestación de un servicio sino la fabricación y comercialización de un producto. Esto es lo que hace la industria y paga el gravamen cuando vende lo fabricado.-----  
-----No vende asesoramiento, brinda asesoramiento sobre cómo vender su producto. Si no hay producto, no hay contrato alguno.-----  
-----Y en ello no incide el grado de complejidad del contrato que los une, tal como ha sido aceptado que el contrato tradicional de distribución tampoco altera la condición fiscal del industrial, esto es, fabrica y vende su producto y paga el impuesto sobre su precio a la alícuota fijada para dicha actividad. El interés fiscal que en ciertas ocasiones ha llevado al análisis de estos contratos de distribución refieren particularmente a definir la relación comercial que se establece entre el fabricante y el distribuidor, la que puede implicar la entrega de los productos en propiedad o en consignación, cuestión que, efectivamente, produce un cambio en la clasificación de la actividad, pero del distribuidor (no del fabricante): compra-venta, en el primer caso, o venta en consignación (intermediación), en el segundo. No es este el objeto del debate habida cuenta que no se discute que el franquiciado es comprador de los bienes del franquiciante y asume el riesgo comercial a partir de su adquisición y tenencia. Las cuestiones en las que innova el contrato de distribución "franquicias" respecto de los contratos tradicionales, tales como la cesión de la planificación del negocio por parte del franquiciado al franquiciante, la defensa de una "marca", etc., no tienen impacto fiscal conforme se encuentra hoy estructurado el gravamen en discusión, y solo la tendrán cuando así lo indique expresamente la ley. Los sujetos participantes son autónomos, no se trata de una distribuidora que utiliza dependientes. Por ende, estamos en presencia de un fabricante (franquiciante) y un revendedor (franquiciado) a los consumidores finales.-----  
-----En otros términos, en el marco de las normas vigentes que regulan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las razones por las cuales un industrial elige ese canal de distribución y un comerciante las acepta, no son condiciones

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia III

que deban analizarse a la hora de definir la actividad desarrollada por cada uno de ellos, las alícuotas a emplear en su tributación ni la posibilidad de gozar de una exención.-----

-----Por ello, de la elección por parte del industrial de uno u otro tipo de canal de comercialización no puede derivar el cambio de su actividad, al punto de perder tal condición y transformarse en un prestador de servicios atinentes al producto que fabrica.-----

-----En similar sentido se ha expedido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, en autos "Cepas Argentinas S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (Causa A. 73.723; Sentencia de fecha 18 de septiembre de 2019).-----

-----Al respecto, sostuvo –por mayoría– que: *"Es indudable que la exención se refiere a la producción en sí misma de bienes y a la venta de dichos productos en tanto no se efectúe a consumidores finales. Surge claro de lo expuesto que solo se eximen las ventas de productos industriales a consumidor no final, no excluye por definición a las prestaciones que se efectúen en el marco de un contrato de franquicia, en tanto el franquiciado no resulta consumidor final si la adquisición se realiza para enajenar los objetos. Tal el alcance que corresponde asignar a la exención sub examine de conformidad con el modo en que deben interpretarse las normas fiscales. En efecto, el Pacto Fiscal tampoco establece que la venta incluida en un contrato de franquicia deba estar incluida en la condición de consumidor final. Ello importaría desnaturalizar -indebidamente- la exención tributaria, excluyendo supuestos previstos por el legislador, quien solo excluyó la venta efectuada a consumidor final, vulnerándose el principio de reserva de ley (...) Es innegable que el régimen tributario explicitado no excluye a la firma actora del ámbito aplicativo de la exención. No cabe, entonces, desnaturalizar, por vía interpretativa, los beneficios tributarios pretendidos por fuera del estricto marco normativo aplicable (doctr. causa B. 66.262, 'Centro Integral del Computador S.R.L.', sent. de 9-V-2012)"* (el resaltado me pertenece).-----

-----Dicho esto, y analizando el marco normativo en el que se debe desenvolver



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia II

el contribuyente, recuerdo las siguientes cuestiones: a) el esquema de nuestro código fiscal y las leyes impositivas prevé que los industriales se clasifiquen en el código de fabricación que le corresponda por el tipo de producto. Están obligados a hacerlo conforme el nomenclador de actividades aprobado al efecto por la Autoridad de Aplicación –cuyo análisis realizaré más adelante–; b) pueden comercializar sus productos a través de terceros –distribuidores, franquiciados, mayoristas o minoristas– o en locales propios. En la primera opción transfiere la propiedad, genera el ingreso en el carácter de industria y paga la alícuota fijada. En la segunda opción, al vender directamente sus productos a los consumidores finales, debe respetar la alícuota establecida para la venta minorista. Destaco que esta situación se encuentra expresamente prevista en el ordenamiento fiscal –artículo 217 del Código Fiscal–. Del mismo modo, cuando se dispuso una exención impositiva a una actividad industrial, para que no alcance a dicha modalidad de comercialización (venta a consumidor final), se excluyeron expresamente a tales ingresos –Ley N° 11.518, artículo 1, último párrafo–; c) cuando un contribuyente realiza dos actividades debe diferenciarlas e identificar a la que genera mayores ingresos como “principal”. La segunda pasa a ser “secundaria” (de no hacerlo debe calcular el impuesto sobre la totalidad de los ingresos aplicando la alícuota mayor). No obstante, si la segunda es complementaria de la principal, en principio, tributará la totalidad de los ingresos a la alícuota fijada para la principal –artículo 219 del Código Fiscal–; d) ¿Cuándo una actividad es complementaria de otra? No existe una definición y cada caso debe ser analizado en particular. No obstante, en mi criterio, una cuestión elemental que la define es si la actividad no tiene “vida propia”, es decir si existe condicionada al ejercicio de la actividad principal. Si no depende de la existencia de la principal tiene carácter de “secundario” (por ejemplo, una segunda línea de producción). De lo contrario, es un complemento de aquella (por ejemplo, la venta de los residuos industriales para un fabricante).-----  
-----Conforme esta norma de complementariedad de las actividades estimo que si obtengo ingresos adicionales respecto de un mismo producto o de un mismo servicio puedo afirmar que: a) si fabrico, no presto servicio (por ejemplo, fabrico

ascensores y los coloco); b) si presto un servicio, no fabrico (por ejemplo, el expendio de comidas) y c) si vendo al por mayor o menor, no fabrico ni presto servicio.-----

-----En conclusión, a mi entender en el marco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quien fabrica no pierde la calidad de industria por elegir una u otra manera de comercialización: venta mayorista –distribuidores, franquiciados, etc.–. Si lo hace directamente al consumidor final, tributa a la alícuota fijada para la venta minorista, situación prevista de manera expresa. Los ingresos adicionales que reciba en sus operaciones, derivan del ejercicio de una actividad complementaria de la principal y, en principio, deben tributar a la alícuota de la principal.-----

-----He dejado para el final las observaciones que me merece el análisis del nomenclador de actividades vigente en la oportunidad –NAIIB 99–, de aplicación obligatoria para asignar el código de actividad sobre el cual la ley define las condiciones de tributación para el contribuyente.-----

-----Nadie puede negar la importancia económica que ha adquirido el sistema de franquicias como modalidad de comercialización. Su figura contractual fue incorporada en el nuevo Código Civil. Sin embargo, el Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no distingue, no individualiza la actividad “franquicia”. Más aún, la reforma llevada a cabo a nivel nacional plasmada en la ClNAE-2010, a pesar de haber ampliado toda su estructura –categoría, división grupos, clases y subclases–, con respecto de la ClNAE 2007, tampoco los individualiza. -----

-----Sin embargo, el propio Fisco insiste en proclamar su existencia con carácter de actividad y la incluye, a través de los ajustes impositivos, en un código residual de servicios –“Servicios empresariales n.c.p.” (Código de Actividad NAIIB N° 749900)–. Y no es un dato menor que en el NAIIB 2018 que es, justamente, la adaptación del mencionado Clasificador Nacional 2010 a las necesidades de la Provincia, no incorporó un “código NAIIB” a nivel de sexto dígito para la pretendida actividad de “Franquicia”.-----

-----Observo que el propio nomenclador brinda una definición concluyente. En efecto, la D.N. “B” N° 36/99 aprueba las “...*notas explicativas que contienen una*”



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."


descripción del contenido de las categorías de la nueva clasificación, ello con la finalidad de facilitar la mejor comprensión y aplicación del nomenclador aprobado." (complementaria de la D.N. "B" N°31/99 por la que se adoptó el NAIIB.99).-----

-----Para la categoría "D" INDUSTRIA MANUFACTURERA...explica que se trata "...de la transformación (...) ya sea (...) que los productos se vendan al por mayor o al por menor." y para la "G" COMERCIO AL POR MAYOR Y AL POR MENOR..., "El comercio abarca todas las formas de comercialización de bienes (...).se considera que hay comercio cuando hay compra y reventa sin previa transformación (...). Así la venta de producción propia no representa en sí una actividad de comercio. (...) El local especializado en la venta de productos fabricados en otro local de la misma empresa será incorporado en esta categoría." (el resaltado no consta en el original).-----

-----Por los motivos expuestos, corresponde hacer lugar al agravio y dejar sin efecto el ajuste efectuado en este punto; lo que así declaro.-----

-----Resuelto lo que antecede, debo señalar que en lo relacionado con el agravio vinculado a las notas de débito ajustadas, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, remitiendo –a fin de evitar reiteraciones innecesarias– a la lectura de los fundamentos expuestos bajo el punto "B" del Considerando IV de su voto; lo que así declaro.-----

-----Por otra parte, otorgando tratamiento a los agravios incoados contra la inclusión de supuestas comisiones omitidas de declarar, dentro de la base imponible vinculada a la actividad verificada de "Venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos, bebidas y tabaco" (Código de Actividad NAIIB N° 511910), adelanto que –habiendo analizado el fundamento fiscal expuesto en este punto– repararé en aquel por el cual la recurrente afirma que el Fisco yerra al practicar su liquidación, toda vez que calculó aquéllas sobre las ventas brutas en consignación, cuando debió hacerlo sobre las ventas netas; es decir, una vez deducidos los gastos efectuados por el distribuidor por cuenta y orden de las firmas "Valentín Bianchi SACIF" y "Campari Argentina SRL", tal como surge de la práctica comercial usual y habitual y de la letra de los contratos relevados por la fiscalización.-----

  
Cr. RODOLFO DAMASCO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Saia III

-----Al respecto, debo señalar que del relevamiento a los contratos agregados a fojas 1114/1140 y 1782/1805 (celebrados entre la firma contribuyentes y las *ut supra* citadas), puede observarse que –efectivamente– dichas deducciones se encuentran contempladas en las cláusulas contractuales destinadas a regular la comisión que por el ejercicio de su actividad específica corresponde a la contribuyente y el denominado “Precio Base” correspondiente (ver en particular cláusulas primera y decimoséptima del convenio celebrado con “Valentín Bianchi SACIF”; y cláusula “5” de aquel celebrado con “Campari Argentina SRL”); y que, sin embargo, la fiscalización ha procedido a computar aquéllas deduciendo los impuestos de rigor, pero no los gastos alegados por la impugnante, todo lo cual puede fácilmente deducirse del confronte entre el papel de trabajo glosado a fojas 1961, las constancias agregadas a fojas 948/949 (“Detalle Notas Débito – Crédito, Valentín Bianchi, Período 09/2008 a 08/2009”) y fojas 980 (“Detalle Notas Débito – Crédito, Campari Argentina SRL, Período 09/2008 a 08/2009”) y la documentación obrante a fojas 950/979 y 981/1012.-----

-----Así, corresponde hacer lugar al agravio incoado y dejar sin efecto el ajuste practicado en este punto; lo que así declaro.-----

-----A su vez, en lo referente al agravio por el cual se sostiene la inaplicabilidad del tope del 5% de la base imponible declarada, para el monto de las deducciones previstas en el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2011), reitero la posición que sentara en mi voto para la causa “Reckitt Benckiser Argentina S.A.” (Sentencia de Sala II de fecha 17 de julio de 2018, Registro Nº 2679).-----

-----En este sentido, más allá de las posturas en debate, debo advertir que mediante la Ley Nº 14.808 (Ley Impositiva para el año 2016), se estableció: *“Artículo 89. La modificación introducida por el artículo 84 de la Ley Nº 14.044 en el inciso a) del artículo 163 del Código Fiscal -Ley Nº 10397 (Texto Ordenado 2004) y modificatorias- regirá desde la entrada en vigencia del artículo 89 de La Ley Nº 13.930”*.-----

-----Así, resulta evidente la intención del legislador de que los efectos de la derogación del tope porcentual de descuentos fijado por la Ley Nº 14.044,





respecto de la base imponible declarada, se proyecte para todo el periodo fiscal 2009.-----

-----Consecuentemente, debe asimismo hacerse lugar en este punto al recurso incoado y dejar sin efecto –en lo pertinente– la determinación practicada por el Fisco; lo que así también declaro.-----

-----Por último, en lo relacionado con el agravio incoado contra el ajuste practicado por la Autoridad de Aplicación respecto de los pagos a cuenta computados por la firma contribuyente, por los fundamentos expuestos en su voto (bajo el punto "E" del Considerando IV del mismo), adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor; lo que así declaro.-----

-----Resuelto ello, con respecto a los agravios incoados por la apelante, por los cuales sostiene la inconstitucionalidad de los intereses establecidos por la Autoridad de Aplicación (en virtud de vulnerar los principios de legalidad y razonabilidad), debo señalar que los mismos exceden la competencia de este Cuerpo para emitir un pronunciamiento en el sentido requerido por aquélla, al no darse los extremos contemplados por el artículo 12 del Código Fiscal a tal fin. Consecuentemente, corresponde su rechazo; lo que así declaro.-----

-----Finalmente, debo señalar que a juicio del suscripto debe revocarse la multa por omisión aplicada por el período fiscal 2009, al no encontrarse acreditada en autos –a raíz de lo resuelto precedentemente–, la existencia de diferencias subsistentes en favor del Fisco determinante; lo que así declaro.-----

**POR ELLO, VOTO:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 4745/4780, por el Dr. Rodrigo Lema, en representación de la firma "CEPAS ARGENTINAS S.A.", del Sr. Roberto Mario RUIZ y de la Sra. Anna Clotilde VALLARINO GANCIA, conjuntamente con el Dr. Alberto TARSITANO, quien comparece en representación de los Sres. Eduardo Hugo KAPLAN y Gianfranco FERRALIS MARRONE, y la Señora Mónica Ida Ana VILLARINO GANCIA, por su propio derecho, todos ellos con el patrocinio del Dr. Enrique G. Bulit Goñi, contra la Disposición Delegada N° 2556/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA); 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a realizar una nueva liquidación del

gravamen, con el alcance expresado precedentemente; **3)** Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2008; **4)** Revocar la multa por omisión aplicada por el Fisco con respecto al período fiscal 2009; **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto apelado.-----

*Quere mi,*

*for*

M. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

*[Signature]*  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** En primer lugar, corresponde resolver la excepción de prescripción opuesta por la recurrente, sobre la cual no se ha formado mayoría. En tal sentido, adelanto mi adhesión a la decisión que propicia quien me precede en el Voto, Contador Rodolfo Crespi. No obstante compartir sus fundamentos, voy a exponer mi posición la cual he adoptado recientemente, a partir del rechazo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación al Recurso Extraordinario presentado por el Fisco Provincial contra la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos S.R.L s/ Apremio". Con dicho pronunciamiento ha quedado convalidada por el Alto Tribunal, la sentencia de cámara que declaró la inconstitucionalidad de las normas locales en cuanto establecen un modo de cómputo del plazo de prescripción distinto al dispuesto por el art. 3956 del Código Civil de la Nación vigente durante los períodos determinados.-----

-----En tal sentido, quiero dejar a salvo mi postura a favor de la prevalencia de las normas locales de derecho público por sobre las normas de derecho privado y en tal sentido suscribo todos los puntos que el juez Dr. Horacio Rosatti sintetizara en su Voto en disidencia en el mencionado fallo, como oportunamente lo hiciera en la causa "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A c/ Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y

*[Signature]*  
Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

otro s/demanda contencioso administrativa", de fecha 5 de noviembre de 2019". De la síntesis que realiza el juez Rosatti, voy a destacar el punto vi) donde dice que "no se puede limitar el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil (fallos 243:98), habida cuenta de la preeminencia que tiene la Carta Fundamental sobre toda otra ley. Y ante la presencia de una facultad no delegada al gobierno nacional, si el código la hubiere rozado en forma tal que comportara una limitación, la inconstitucionalidad se hallaría en Código Civil y no en la ley provincial que prescindiera de tal limitación" (el subrayado me pertenece). A mayor abundamiento, sobre la prevalencia de las normas locales cabe recordar una vez más los valiosos argumentos vertidos por Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad.", Sentencia del 17/11/2003, expresados en contra de la aplicación de la doctrina emergente del fallo "FILCROSA". En dicha sentencia, el juez Julio B. Maier en su crítica a la doctrina de dicho pronunciamiento de la corte nacional señaló que la misma importa, no solo un peligroso avance sobre las autonomías provinciales, sino también "por repercusión directa" el control centralizado de la CSJN sobre las administraciones de justicia locales a través del recurso extraordinario (ley 48, art.14) arrojándose la interpretación de la legislación común, poder que las provincias, negaron al judicialio nacional "salvo cuando las cosas o las personas caigan bajo su jurisdicción" y se reservaron como propio al tiempo de delegar su sanción en los órganos nacionales, regla que sí está contenida, precisamente en el texto del art. 75, inc. 12: "...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales, correspondiendo su aplicación a los tribunales federales o provinciales, según que las cosas o las personas cayeren bajo sus respectivas jurisdicciones...". Considero que el sentido histórico de esa cláusula constitucional es la que debe determinar su significado para ser tenido en cuenta al utilizarla. Como ha señalado acertadamente la jueza Conde, en su voto en autos "Sociedad Italiana de Beneficencia" citado supra, ".. organizaciones complejas como las gubernamentales atienden a procesos de toma de decisión y a necesidades operativas y de organización que presentan un volumen y grado de dificultad que difiere de un lugar del país a otro y de las

Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. Nº 27)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

relaciones entre los particulares, aspectos estos que pueden ser valorados adecuadamente por los legisladores locales...” En ese entendimiento y respecto de hacer coincidir el inicio del cómputo de los plazos en una fecha fija, vgr. con el día 1º de enero, hay que destacar que ello tuvo (y tiene) una finalidad práctica para el Fisco así como para allegar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes. Así lo comentan Giuliani Fonrouge y Navarrine al referirse a la institución de la prescripción legislada por el primitivo texto de la ley 11683, que en lo que aquí se trata sigue rigiendo al respecto sin que les sean aplicables a la Nación las normas del C.C., ello en abierta desigualdad de trato con las provincias. En la Exposición de Motivos de dicha ley, publicada en el BO, Año I, Nº 10, se informa que la solución permitirá al Fisco “revisar en una época del año todas las masas de expedientes a fin de adoptar las medidas necesarias para evitar la prescripción”, lo cual reafirma la comprensión de que no estamos frente a un acreedor privado, ni un único deudor, aun cuando pudiéramos aplicar sus normas al Estado pero en otras cuestiones (Historia de la Tributación Argentina 1810-2010, Ed. Errepar, pág. 482). Precisamente, esa significación e implicancia de la ley ha sido tenida en cuenta por el Congreso Nacional en la redacción del nuevo Código Civil. Es así que la Ley 26.994, en su artículo 2532, dispone: “Ámbito de aplicación. En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos”. Al respecto en los autos “Fornaguera Sempé, Sara Stella y otros c/GCBA s/otras demandas contra la Aut. Administrativa s/recurso de inconstitucionalidad concedido” del TSJ de CABA, del 23/10/2015 el Dr. Casás, señaló en su Voto: “Finalmente, el Congreso nacional introdujo el agregado que, cabe decirlo, recepta sin limitaciones la doctrina de la sentencia de este Tribunal en la causa “Sociedad Italiana de Beneficencia” ya citada, dando así la respuesta institucional del Congreso de la Nación que formula las precisiones legislativas con entidad para modificar la jurisprudencia de la Corte federal que la jueza Carmen M. Argibay reclamara en la causa “Casmma”.-----  
-----Ahora bien, en virtud del antecedente jurisprudencial en cuestión, en adelante, por razones de celeridad procesal y de conformidad a lo dispuesto por



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

el propio art. 12 del CF y art. 14 de nuestra ley orgánica voy aplicar al presente caso las normas del Código Civil con el alcance dado por el Dr. Carbballal, a partir de su Voto en autos "ENOD S.A.", de fecha 13/02/2020, Registro N° 2249 de Sala I, en concordancia con el Cdor. Crespi. Concretamente en este nuevo escenario jurisprudencial, coincido que: (i) corresponde computar el inicio del plazo prescriptivo de cinco años a partir de la fecha de vencimiento de la Declaración Jurada Anual y (ii) considerar como primera causal de suspensión el requerimiento efectuado mediante la notificación de las diferencias. Dicho criterio, advierto, se fundamenta en un análisis razonado y minucioso en su Voto de otros precedentes de la CSJ (vgr. en "Ullate" del 01/11/2011, "Banco de la Nación Argentina" del 21/6/2018, y entre otros anteriores) al que me remito en mérito a la brevedad, y que se compadece tanto con las características propias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, como con el procedimiento de determinación impositiva y ajuste establecido en el código que rige la materia.---  
-----Respecto del primer aspecto, ello encuentra asidero en que -tal como lo he venido sosteniendo- "la base imponible del tributo está compuesta por los "ingresos brutos devengados durante el período fiscal", siendo el mismo el "año calendario". El hecho de que la ley disponga la presentación de declaraciones juradas mensuales o bimensuales- según el tipo de contribuyente- no revierte esa condición. Precisamente, los pagos se efectúan mediante los denominados "anticipos". El "último anticipo" y a su vez, la "declaración jurada" resumen o final (art. 183 CF t.o. 2004, actual 210), se ingresa y presenta, respectivamente, durante el transcurso del siguiente año calendario. Esta denominación de "anticipos" es lo que refuerza la idea de anualidad de la obligación fiscal, y que en razón de la fecha de vencimiento del tributo, lo distingue claramente del Impuesto Inmobiliario, también anual, pero que se devenga el primer mes del cada año y se abona a posteriori en una y varias cuotas. En consecuencia, la pauta dispuesta por el legislador, a tenor de la fecha en que se debe pagar el último anticipo y presentar la Declaración Jurada final (mes de mayo), permite al Fisco, controlar la Declaración Jurada y en el caso de verificar inconsistencias impugnarla a través del procedimiento de determinación impositiva y ajuste (art. 101 CF t.o. 2004, actual 112). En ese orden, debe

Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Fiscal Subrogante (A.E. N° 17)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

resaltarse que la Declaración Jurada anual, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos constituye la forma de exteriorizar ante la administración tributaria el cumplimiento de la obligación impositiva del período fiscal de que se trate, por parte del sujeto pasivo. Es su cuantificación, por lo que es un acto de conocimiento y voluntad. Ahora bien, debe también subrayarse que la llamada autodeterminación es la aplicación del impuesto, pero no su determinación. Así, siguiendo a Jarach, si bien se admite que la obligación tributaria pueda ser cumplida espontáneamente por el contribuyente o responsable sin intervención de la autoridad administrativa, presentando una declaración jurada, ello constituye un acto de exteriorización de la voluntad de cumplir con la obligación a su cargo (Dino Jarach, Finanzas Públicas y Derecho Tributario – Abeledo Perrot, Tercera edición, pág. 427)." (conforme criterio sentado a partir de mi Voto en autos "Quinta Fresca" sent. de Sala I del 23/08/2007 y a la fecha).-----

-----En ese mismo orden de ideas, concuerdo que debe tomarse como primera causal de suspensión del plazo de prescripción el primer requerimiento que la administración tributaria realiza a los contribuyentes una vez iniciado ese procedimiento de determinación impositiva y ajuste que regla el Código Fiscal, el cual es de un (1) año (conforme el artículo 3986 segundo párrafo del anterior Código Civil). En cuanto a la causal de suspensión que hoy operaría a partir de la notificación de la resolución determinativa conforme lo dispone al art. 117 del Código Fiscal, en este nuevo análisis debe estarse al impedimento para el acreedor que emana de lo dispuesto por el art 3980 del Código Civil (texto anterior), el cual culmina con la decisión de este organismo y la devolución del expediente al organismo de aplicación.-----

-----En consecuencia, y en base a los parámetros mencionados, en la especie corresponde no hacer lugar a la excepción de prescripción opuesta por la parte apelante, lo que así declaro.-----

-----En cuanto a la prescripción de la sanción de multa comparto la decisión que propicia quien me antecede en el Voto.-----

-----En punto a la nulidad impetrada, voy a adherir a su rechazo por los mismos fundamentos que se exponen supra.-----

-----Con relación a los agravios traídos por la apelante, me voy a referir en



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-392119/2012  
"CEPAS ARGENTINAS S.A."

primer lugar a la cuestión que es el centro de la controversia, vinculada al tratamiento fiscal aplicable a los ingresos provenientes de la venta de empanadas a través de franquicias. 1. Al respecto advierto que sobre la misma cuestión me expedí -en minoría- en los autos caratulados "CEPAS ARGENTINAS S.A.", expediente 2360-066551/2018, sentencia de fecha 3 de septiembre de 2018, Sala III, registrada bajo el número 4007, y a cuyas consideraciones me remito en mérito a la brevedad.-----

-----Ahora bien, en esta oportunidad cabe atender al reciente pronunciamiento de la Suprema Corte de Justicia del 18/9/2019, en otro caso concreto vinculado con la misma la firma de autos, por lo cual por razones de celeridad y economía procesal, voy a adherir a la solución que se propicia en la especie.-----

-----2. En lo relativo al tratamiento de las notas de débitos emitidas respecto de "Valentín Bianchi SACIF" (Acciones comerciales) y las incluidas de manera errónea, acompaño la decisión del vocal instructor, remitiendome en punto a los fundamentos a lo oportunamente expuesto en mi Voto en el antecedente citado

-----3. Respecto del agravio vinculado a las "comisiones no declaradas", también adhiero al Voto del Dr. Lapine, con las consideraciones adicionales introducidas por el Cr. Crespi, como asimismo, en lo referente al límite del 5% de deducción de la base imponible sobre los descuentos y bonificaciones, previsto en el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal T.O. 2011, establecido por ley 13.930 y derogado posteriormente por ley 14.044. -----

-----4. En relación al cómputo de los pagos a cuenta, comparto el tratamiento brindado por el Dr. Lapine, que entiende que el mismo no es de recibo.-----

-----5. En las restantes cuestiones planteadas por la parte apelante -inconstitucionalidad, responsabilidad solidaria, y multa- adhiero en lo sustancial al Voto del Cr. Crespi .-----


-----Así dejo expresado mi voto.-----

*Debe ser*


*[Firma]*  
Dra. LAURA CRISTINA CENIGEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

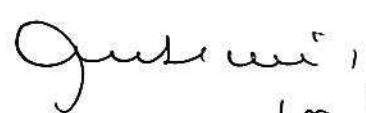
**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 4745/4780, por el Dr. Rodrigo Lema, en representación de la firma "CEPAS ARGENTINAS S.A.", del Sr. Roberto Mario RUIZ y de la Sra. Anna Clotilde VALLARINO GANCIA, conjuntamente con el Dr. Alberto TARSITANO, quien comparece en representación de los Sres. Eduardo Hugo KAPLAN y Gianfranco FERRALIS MARRONE, y la Señora Mónica Ida Ana VILLARINO GANCIA, por su propio derecho, todos ellos con el patrocinio del Dr. Enrique G. Bulit Goñi, contra la Disposición Delegada N° 2556/15, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA); 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a realizar una nueva liquidación del gravamen, con el alcance expresado precedentemente (Votos Cr. Crespi – Dra. Ceniceros); 3) Declarar prescripta la acción fiscal para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2008; 4) Revocar la multa por omisión aplicada por el Fisco con respecto al período fiscal 2009; 5) Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

  
Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

*en minoría*

  
Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

  
Dra. MERCEDES ARA DEL SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N°  
SALA III

4238