

## **“CIBEL S.A.”, TFA Sala III, 21/12/2010**

Impugnación realizada por la autoridad de aplicación respecto de notas de crédito emitidas a favor de un hipermercado, las cuales fueron consideradas como “no deducibles” en los términos del artículo 163, inciso a), del Código Fiscal.

La firma sostiene que los descuentos fueron otorgados por volumen de venta, épocas de pago o conceptos similares conforme a los usos y costumbres. Alega que no se plantea una situación análoga a otras que hayan sido motivo de determinación de diferencias de impuestos, en donde se encontraron involucrados los hipermercados, atribuyéndose a ciertos descuentos y bonificaciones el carácter de compensación en especie por el otorgamiento al proveedor de espacios preferenciales en los salones de venta de los mismos.

Carné y Navarro: hay que establecer si las bonificaciones y descuentos han sido efectuadas por los conceptos que enuncia la norma.

*Época de pago*: está orientado a obtener la cancelación del precio del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido.

*Volumen de compra*: es un incentivo tendiente a la adquisición de un mayor volumen de un producto específico o de líneas de producto.

Para ambos casos la norma establece la necesaria vinculación documental de la deducción con la operación de venta que dio origen al ingreso sujeto a imposición.

*Conceptos similares*: el voto considera que la “similitud” refiere –estricta y necesariamente– a los conceptos definidos con anterioridad, esto es volumen de compra y/o época de pago, mas no a cualquier otro “generalmente admitidos según los usos y costumbres”.

En otras palabras, las deducciones admitidas son aquellas que –exclusivamente– dan como resultado un verdadero ajuste de precio convenido por parte del enajenante.

Se plantean en el caso tres tipos de deducciones:

- *Bonificaciones por acuerdos con el hipermercado*: las mismas no se encuentran comprendidas dentro del marco previsto por la norma. Responden a una retribución y no al ajuste del precio convenido sobre un producto determinado.
- *Mercaderías sin cargo*: no existe evidencia alguna tendiente a demostrar que su emisión responda a una efectiva retribución o compensación por una prestación desarrollada por parte de los receptores de las mismas. La documentación respaldatoria da cuenta de que se trata de un tipo de bonificación asimilable a “volumen de compra” y por ende, resulta deducible en los términos del art. 163 inc. a).
- *Notas de crédito por intereses*: las mismas obedecen a descuentos otorgados por la firma apelante por la cancelación de manera anticipada de las ventas

efectuadas a plazo, es decir, antes del vencimiento acordado. Su naturaleza conceptual se corresponde a descuentos acordados por épocas de pago, siendo consecuentemente deducibles de la base sujeta a imposición.

**“TIERNO, Adriana Mariel s/ Incidente”, CCAMP, 09/02/2011**

El Juzgado de Primera Instancia en lo CA de Azul rechazó el planteo de nulidad del mandamiento de intimación y pago dirigido a la accionada al domicilio fiscal que la misma poseía registrado ante la ARBA, y mantuvo la validez de todos los actos procesales que fueron su consecuencia.

La incidentista interpuso recurso de apelación, agraviándose de:

- a) La circunstancia de que el juez a quo haya considerado extemporáneo su planteo;
- b) La interpretación realizada por aquel, entendiendo que subsiste el domicilio fiscal a pesar de la baja del sujeto como contribuyente en la jurisdicción provincial.

Resolvió la CCAMP, voto del Dr. Roberto Daniel Mora, con adhesión de la Dra. Adriana M. Sardo y del Dr. Elio Horacio Riccitelli. Se manifestó que respecto del juicio de apremio, es un proceso de ejecución con características propias, regulado en la Ley 13.406, complementado por las normas procesales del Código Fiscal, y con aplicación supletoria del CPCCPBA.

La nulidad del mandamiento no recibe tratamiento en la Ley 13.406, por lo que cabe remitirse al CPCCPBA (cfr. “Von Humefeld”, CCAMP, del 12/02/2009). Se admite la solicitud de nulidad, con fundamento en “No haberse hecho legalmente la intimación de pago”. Requisitos para su admisibilidad:

- Planteo articulado dentro del plazo fijado por el art. 540 del CPCCPBA, término que se computa a partir del conocimiento del acto viciado.
- En oportunidad de plantear al nulidad, el interesado debe depositar la suma fijada en el mandamiento, o fijar excepciones.

Se menciona que no existen elementos que permitan presumir que la incidentista hubiera tomado conocimiento del acto supuestamente viciado con anterioridad a la articulación del incidente, por lo que se reputa interpuesto tempestivamente.

La incidentista opuso defensa: planteó la inhabilidad de título.

No se vislumbra atinada la conclusión a la que arribó el a quo al sostener que la oportunidad para efectuar cuestionamientos era con la diligencia del mandamiento y no con posterioridad. Para ello remite al art. 543 del CPCCPBA, para el caso en que no se hubiera hecho legalmente la intimación de pago: la nulidad resulta viable no sólo cuando se peticiona la dentro del plazo para oponer excepciones, sino también cuando se la formula con posterioridad, para la hipótesis de que se hubiera conocido o estado en condiciones de conocer el vicio que la afectara en un momento ulterior.

Subsistencia del domicilio fiscal: el sujeto cesó su actividad el 31/07/1996, conforme informó el Fisco. Los períodos ejecutados van del 01/2006 al 02/2007. Aunque la Ley de Apremio disponga que la intimación de pago deba practicarse en el domicilio fiscal del deudor, conforme lo previsto en el art. 29 del CF, la subsistencia de tal domicilio depende del hecho que lo motiva: condición de sujeto inscripto en ARBA. Cesando tal hecho, el domicilio debe determinarse por la residencia con intención de permanecer en el lugar en que se habite (art. 91 del C. Civil).

Por todo lo expuesto, se declaró la nulidad del mandamiento de intimación y pago, y de los actos que resultaron en consecuencia de aquel.

**“BIM-PEX S. PUGLIESE & M. BRAUTIGAN S DE H y otros c/ Fisco de la Prov. de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria”, CCALP, 03/02/2011**

La actora interpuso demanda con el objeto de obtener la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 39 bis y 50 del Código Fiscal, aduciendo la violación de la regla del debido proceso y la garantía de defensa.

El juez de primera instancia hizo lugar a la demanda promovida, ordenando sustanciar el procedimiento de determinación de oficio (arts. 102 y sstes del CFPBA). La Fiscalía de Estado dedujo recurso de apelación.

La CCALP aborda una cuestión que adquiere relevancia como consecuencia del trámite procesal en el que se dicta y la decisión que se confirma. Hay otros antecedentes del tema “Liquidaciones Express” (“BOR c/ Fisco de la Prov. de Buenos Aires s/ Medida cautelar autónoma o anticipada”, del 05/12/06).

No obstante, este pronunciamiento ha sido dictado como consecuencia de una pretensión anulatoria ordinaria, y se confirma la declaración de inconstitucionalidad de las normas contenidas en el Código Fiscal que viabiliza este tipo de determinaciones, sobre la base de que:

- Violenta la garantía del debido proceso (art. 18 CN), en tanto su base de cálculo no resulta de ningún antecedente que registre la intervención del sujeto obligado, ni sufraga la exigencia de audiencia que satisfaga el derecho a ser oído.
- No contempla la intervención previa del interesado (contribuyente), privándolo de ser oído, de ofrecer y producir pruebas, y de desvirtuar las bases de cálculo consideradas.
- La exclusión del procedimiento de DO supone coartar toda posibilidad de impugnación para el sujeto obligado, a quien se le vedan las vías recursivas existentes.
- Tal modo de proceder implica someter al contribuyente a una situación de perjuicio irreparable, pues la afectación del derecho de defensa carece de toda posibilidad de saneamiento ulterior.

**“Martindale Norte Country Club S.A. c/ Prov. de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa”, SCBA, del 10/11/2010**

La firma interpuso demanda contenciosa contra la Provincia, pretendiendo se declare la nulidad de varias resoluciones que le negaron la exención en el impuesto inmobiliario. Sostuvo que los inmuebles involucrados se encontraban afectados a la práctica de actividades deportivas, debiendo ponderarse su independencia de otros inmuebles que – si bien integraban el club de campo– tenían destino residencial.

La actora, al promover el trámite de exención, consignó que los inmuebles individualizados tenían por finalidad su utilización como “club de campo”, concebido en los términos del Decreto-Ley 8.912 y del Decreto 9.404/85 de la Prov. de Buenos Aires.

La SCBA concluye que del texto de la norma exentiva se desprende que su procedencia está sujeta a tres condiciones que se encuentran relacionadas:

- a) Que el producto de sus actividades se afecte exclusivamente a los fines de su creación,
- b) Que no distribuyan suma alguna de su producto entre asociados y socios, y
- c) Que los inmuebles se utilicen para uno de los fines indicados en la norma.

Interpreta que si el propósito de la norma fue estimular el desarrollo de las diversas actividades enumeradas en el articulado –todas teñidas de un manifiesto interés social– eximiendo del impuesto a aquellas asociaciones que tuvieran por finalidad exclusiva su realización, tal situación no se configura en el caso, ya que para la contribuyente, el aspecto deportivo es uno más dentro de las tantas actividades administrativas y prestacionales a las que se obliga en su estatuto, para el beneficio de los habitantes del club.

La estructuración que presenta la actora se desvincula abiertamente de la finalidad perseguida por el legislador, que excede el mero interés de los miembros o asociados para ponderar situaciones de carácter universal y comunitario.

**“HEBOS S.A.”, TFA Sala III, del 30/11/2010**

La DPR, en el marco de un proceso sancionatorio por defraudación fiscal, extendió la responsabilidad solidaria por el pago de la multa aplicada a los integrantes del directorio. Un director articuló la defensa argumentando y acreditando su renuncia al órgano de administración de la sociedad con anterioridad a la configuración de la conducta impugnada.

Lo interesante del caso es la consideración de la obligatoriedad de la inscripción de la renuncia al órgano de administración del ente social a los fines de eximir la responsabilidad atribuida.

El Fisco, tanto en la etapa administrativa, como al responder el recurso de apelación, sostiene la tesitura que siendo la autoridad fiscal un tercero ajeno a la sociedad, las modificaciones no pueden ser oponibles en tanto no sean formalmente inscriptas. Argumenta que la presunción de responsabilidad que recae sobre los directores sólo puede ser desvirtuada si los sujetos demuestran haber realizado todas las diligencias pertinentes para el cumplimiento de la obligación.

La Sala recuerda que la LSC se refiere al tema en los artículos 12, 60, 259 y 275, disponiendo que la cesación en el cargo de director es oponible frente a terceros recién con su inscripción en el RPC y frente a los demás directores y socios con la aceptación de la renuncia por el directorio.

De ese modo, la LSC distingue entre relaciones intrasocietarias e intersocietarias. Para las primeras los efectos derivan de la aceptación, para las otras de la inscripción. La finalidad de la norma es la protección de los terceros que contratan o se relacionan con la sociedad de buena fe. Si esa es su finalidad, no se admite su utilización en desmedro de la sociedad, máxime cuando el tercero es el Fisco, quien posee amplias facultades de verificación y fiscalización.

El deber de inscripción de la renuncia pesa sobre la sociedad, y no sobre el director renunciante. Además, el responsable puso en conocimiento de la DPR la aceptación unánime del directorio de su renuncia, y acompañó el reclamo realizado ante la IGJ, con anterioridad a la DO, tendiente a que el organismo intimara a la sociedad para que inscriba el cambio en el directorio.

Adicionalmente, se cuestiona la tesitura fiscal de haberse aferrado al hecho de que el sujeto “surgía como administrador en su sistema informático”.

#### **“AGROQUÍMICA SUD S.A.” TFA Sala I, 14/12/2010**

Entre otras cuestiones, se impuso a la firma una multa a los deberes formales por resistencia pasiva a la fiscalización, la cual fue apelada al TFA.

Los Dres. Blasco y Folino señalan que previo a opinar sobre la configuración del tipo infraccional, se debe ponderar la existencia de un plazo prudencial entre los requerimientos, a los fines de que los mismos sean cumplimentados.

Se advierte que el CFPBA no tiene previsto plazo alguno al respecto, por lo que se recurre en forma supletoria al art. 76 de la LPA, la cual fija un plazo de diez días. Dicho plazo fue respetado, por lo que se confirma la pretensión fiscal.

La Dra. Navarro, en disidencia, considera que la pauta de la LPA no debe ser entendida en forma rígida, sino que depende de la envergadura de la documentación que la ARBA le solicite al contribuyente.

#### **“FRIGORÍFICO JUNIN S.A.”, TFA Sala I, del 02/11/2010**

La DPR determinó las obligaciones fiscales de la firma como agente de recaudación, le aplicó multa por omisión, y una multa por no haber presentado las declaraciones juradas como agente de recaudación.

Los Dres. Folino y Carné consideran que la firma recién se inscribió como agente de recaudación en enero del 2006, y los períodos ajustados son del 07/2003 al 03/2004. Se advierte que la figura en la que se encuadró el accionar del sujeto consiste en la omisión de presentar declaraciones juradas, regulada como un tipo diferenciado dentro de las infracciones a los deberes formales (cfr. “Molicon S.A.”, Salal, 12/06/2009). A la época comprendida por los períodos fiscalizados, la sociedad no se encontraba inscripta como ARIB, de cuyo incumplimiento se derivan estas actuaciones.

Así, la conducta de la infractora debió ser sancionada dentro del primer párrafo del art. 52 del CFPBA. Toda vez que no puede punirse directamente la falta de presentación de las declaraciones juradas, atento que la falta de inscripción torna de imposible cumplimiento la presentación de las misma, se revoca la sanción.

#### **“OZZONO S.A.”, TFA Sala II, del 14/09/2010**

Artículo 181 del CFPBA, pago a cuenta por personal con capacidades disminuidas. Se debe dilucidar si el mismo puede realizarse antes de la deducción de las retenciones y/o percepciones sufridas, o necesariamente debe ser posterior a dicho cómputo.

Jurisprudencia relacionada: **“Churros Manolo SRL”**, TFA Sala III, del 08/05/2008.

La interpretación de la norma debe ser realizada sin presumir la incongruencia del legislador, sino de manera que coadyuve eficazmente a la concreción del beneficio, el cual no resulta forzado inferir que deriva de una finalidad extrafiscal que trasunta la voluntad de aquel de fomentar la inserción en el mercado laboral de las personas discapacitadas.

Se repara que la previsión en cuestión solo tiene una limitación, derivada del hecho que el monto a deducir no puede sobrepasar el impuesto determinado para el período que se liquida, ni originar saldos a favor del contribuyente.

Considera que el criterio fiscal por el que se sostiene que primero deben imputarse las retenciones y percepciones sufridas, y luego el beneficio del art. 181, no sólo pierde de vista la intención superior que emerge del mismo, sino que no encuentra asidero normativo alguno en su apoyo. No se trata de postular un mecanismo que tienda a evitar que se generen saldos a favor, sino de *aplicar la legislación de manera que para el empleador no sea indistinto contratar a una persona con capacidades diferentes que a una que no las posea.*

**“BANCO DE SERVICIOS FINANCIEROS S.A. c/ Prov. de Buenos Aires”, SCBA, del 06/10/2010**

La firma promovió demanda contenciosa contra la Prov. de Buenos Aires, impugnando la resolución del TFA del 26/06/2003 por la cual se declaró incompetente para entender en el recurso de apelación interpuesto por la actora contra la decisión de la DPR del 09/01/2003 que determinó la obligación de pago de la alícuota adicional del 30%.

La Sala III del TFA había declarado su incompetencia para entender en el recurso de apelación interpuesto, considerando que examinada la documental que motiva la articulación en tratamiento **“Último Aviso – Cédula de Intimación”**, ha de concluirse que la misma no habilita la vía recursiva que prevé el artículo 91 del CFPBA, por cuanto no reviste el carácter de una “resolución” que requiere la norma.

La firma –por el contrario– entiende que dicho acto –con prescindencia de su forma– resulta una verdadera determinación tributaria, habilitando en consecuencia la instancia de revisión en los términos del art. 104 inciso b) del CFPBA. Plantea que en el caso se dan las circunstancias que prevé el artículo 90 del CF (actual 103) para identificar a la resolución impugnada como un acto administrativo que determina tributos, destacando que la única diferencia se halla en que el Fisco no cumplió con el procedimiento de DO previo.

La Dra. Kogan sostiene que la DPR en su actuar prescindió en forma inmotivada del procedimiento administrativo previo que la ley prevé a tal fin. Tal circunstancia no puede configurar la causal de rechazo del recurso de apelación interpuesto por el accionante, ya que dicha conducta obró en su perjuicio. Resulta claro que a través de la cédula de intimación remitida por la DPR se procedió a efectuar una verdadera determinación impositiva, hecho que habilita la intervención del TFA. Se trata de una pretensión fiscal clara y concreta, que establece la existencia y la medida de una obligación a cargo del contribuyente: más aún, cuando ella se efectuó sin respetar el procedimiento establecido en la norma.

No puede considerarse de manera rigurosa que únicamente la forma del acto caracteriza a la determinación. En definitiva, no existe dispositivo legal que ampare el excesivo rigor formar puesto de manifiesto por el TFA, el cual no se ajustó a derecho.

Dicho excesivo ritualismo resulta contrario a los principios del Derecho Administrativo.

Jurisprudencia relacionada: “COMEXXUR S.R.L.” 22/04/2010, Reg. 1907.

**“COPLATEX S.A.”, TFA Sala II, del 10/06/2010**

Se aplicó una multa a los deberes formales, como consecuencia de detectarse la falta de presentación de las declaraciones juradas como agente de retención y percepción del ISIB en diferentes posiciones del año 2003. La firma destaca que en el año 2000 había

solicitado la baja como ARIB, en orden a no haber alcanzado en el año 1999 los ingresos requeridos, reiterándose la misma en junio 2003, sin haber recibido respuesta alguna en ninguna oportunidad. La representación fiscal defiende la legitimidad de la sanción en base al informe 60/2001.

La Sala II del TFA, apartándose de la postura fiscal, señala que no puede endilgarse incumplimiento alguno, si previamente no se ha verificado fehacientemente la obligación del agente de actuar en tal carácter. La obligación de actuar como agente debe apreciarse como supeditada a la condición de haber alcanzado los ingresos brutos (gravados, no gravados y exentos) superiores al monto consignado en la reglamentación.

Jurisprudencia relacionada: "ALFA LAVAL S.A.", Sala II, del 26/06/2008. La comunicación establecida en el artículo 15 de la DN B 38/95 debía ser entendida como un deber de colaboración del sujeto con el Fisco, a efectos de dar a conocer a este último la situación de aquel.

#### **"Fisco de la Prov. de Buenos Aires c. FADRA SRL", SCBA, del 14/07/2010 (C-99.094)**

El Fisco de la Prov. de Buenos Aires se alzó por vía del recurso extraordinario contra la sentencia de Cámara que confirmó el fallo de primera instancia que había declarado inconstitucional el artículo 134 del Código Fiscal, el cual contempla causales de interrupción de la prescripción.

La quejosa adujo que la determinación, fiscalización y percepción de impuestos es una facultad no delegada a la Nación (arts. 75 incs. 2 y 3 y 121 de la CN), las provincias tienen un poder originario, y no resulta de aplicación el artículo 4027 del C. Civil.

Cabe recordar que desde el año 2007 la SCBA se viene pronunciando a favor de la preeminencia del plazo de prescripción liberatoria de cinco (5) años que establece el art. 4027 inc. 3 del C. Civil, aplicable en materia tributaria local, por sobre cualquier otra disposición normativa de carácter provincial o municipal.

Para fijar tal doctrina, la Corte Provincial adoptó el criterio de la CSJN sustentado en el caso "Filcrosa S.A. s/ Quiebra. Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda". Dicho fallo tiene impacto en dos cuestiones:

- a) El inicio del cómputo de la prescripción, y
- b) Las causales de suspensión e interrupción en su cómputo.

El caso se resuelve de la siguiente forma:

- a) Se convalida la inconstitucionalidad del artículo 134 del Código Fiscal.
- b) Se extiende la doctrina del fallo "Filcrosa" al artículo 3986 del C. Civil.
- c) Se rechaza el recurso extraordinario por falta de crítica suficiente sobre este último aspecto.



**“FRIGORÍFICO DEL OESTE S.A.” TFA Sala III, del 13/08/2010**

La DPR determinó las obligaciones fiscales de la firma en su condición de agente de recaudación del ISIB, y extendió la responsabilidad a los directivos, de acuerdo al art. 18, inc. 3 del Código Fiscal. A su vez, impuso una multa por omisión, y estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con el agente de los integrantes del órgano de administración.

Se concluye que no resulta posible identificar mandato legal alguno que autorice extender la responsabilidad solidaria a los integrantes del órgano de administración del agente de recaudación, en lo relativo al impuesto omitido, recargos e intereses aplicados.

No sucede lo mismo con la sanción aplicada, puesto que el artículo 55 del CFPBA establece los supuestos de extensión de la responsabilidad, sin exceptuarse la actuación de un sujeto como agente de recaudación.

Por lo expuesto, se revoca parcialmente la resolución recurrida.

**“ARCOS DORADOS S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Repetición” CJSN, del 28/12/2010**

“En lo que hace a la excepción de prescripción opuesta, la Corte ha establecido reiteradamente que, en los casos en que se persigue la repetición de sumas pagadas por impuestos, el plazo de prescripción es el establecido por el art. 4023 del Código Civil (Fallos: 180:96; 226:727; 276:401; 316:2182)...”.

Jurisprudencia relacionada: **“Bruno, Juan Carlos”** (Fallos: 332:2250).