



Provincia de Buenos Aires


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

LA PLATA, 1 de octubre de 2019.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-00128319, año 2009, caratulado “**DROGUERIA DISVAL S.R.L.**”.-----

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1190/1202 por el Dr. Eduardo Alberto Christensen, en su carácter de apoderado de DROGUERIA DISVAL S.R.L., y de los Sres. Alfredo Oscar Gómez y Laura Elena Palisa Mujica, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 2921, dictada con fecha 30 de agosto de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Por el acto citado (obrante a fs. 1166/1186) se determinan las obligaciones fiscales de la firma en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen de Convenio Multilateral (artículos 4° y 5°), correspondientes a los periodos fiscales 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades verificadas de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires” (NAIIB 513311) y “Venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería” (NAIIB 513320), estableciéndose por artículo 6°, diferencias adeudadas por la suma de Pesos trescientos cuarenta y cinco mil ochocientos treinta y tres con noventa centavos (\$ 345.833,90), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 - T.O. 2011 - sus modificatorias y correlativos de años anteriores). Asimismo, se le reconoce al contribuyente en el artículo 7°, un saldo a su favor por las posiciones 01/2007 y 11/2008, que asciende a la suma de Pesos cien mil cuatrocientos cuarenta con cuarenta centavos (\$ 100.440,40). Se aplica al contribuyente por artículo 8°, una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto de impuesto dejado de abonar por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 del primer párrafo del Código Fiscal. Finalmente, mediante artículo 10, se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de los gravámenes, intereses y multa, de los Sres. Alfredo Oscar Gómez y Laura Elena Palisa Mujica, socios gerentes de la empresa de autos.-----



Dr. Angel C. Carballa
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----A fs. 1209 se elevan las actuaciones al Tribunal, y se adjudica la causa a la Vocalía de 9na. Nominación, a cargo de la Cra. Silvia Ester Hardoy, haciéndose saber a fs. 1211 que intervendrá la Sala III, que se integra con las Vocales de 7ma. y 8va. Nominación, Dras. Mónica Viviana Carné y Dora Mónica Navarro.---

-----Que, a fs. 1216 se da traslado del recurso a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 1217/1225.-----

-----Posteriormente, conforme surge a fs. 1230, por Acuerdo Extraordinario N° 86/2017 se readjudica la causa al Vocal de 1ra. Nominación Dr. Angel C. Carballal, interviniendo la Sala I, la que por vacancia de las Vocalías de 2da. y 3ra Nominación, se integra con las Vocalías de 8va. y 6ta. Nominación, respectivamente a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, quienes actúan en carácter de jueces subrogantes (artículos 8° del Dto.-Ley 7603/70 y 2° del Reglamento de Procedimiento TFABA).-----

----- A fs. 1233 se hace saber que, en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 8va. Nominación por haber hecho uso la Dra. Dora Mónica Navarro del beneficio jubilatorio, la Sala se integra con el Vocal Dr. Carlos Ariel Lapine en carácter de juez subrogante (conf. Acuerdo Extraordinario N° 87/2017). Asimismo, mediante la misma providencia se procede a desestimar las pruebas informativa y pericial ofrecidas, por resultar las mismas improcedentes (artículo 124 in fine, del Código Fiscal).-----

-----Por último, en atención a estado del trámite, se llaman "autos para sentencia", el que ha quedado consentido (artículos 126 y 127 del Código referenciado).-----

Y CONSIDERANDO: I.- Que, en primera instancia el apelante solicita la nulidad de la resolución determinativa por considerar que lesiona varios de los elementos componentes del acto administrativo, principalmente la motivación y su fundamento legal. -----

-----Relata que ofrecida que fuera la prueba a fin de desvirtuar los dichos del Fisco, tanto la informativa como la pericial fueron rechazadas por no tener relación con los hechos controvertidos. Sin embargo, considera que los medios de prueba ofrecidos lo fueron a fin de esclarecer cada uno de los motivos que dieron lugar a la verificación. -----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

-----Manifiesta que de manera confusa y desordenada se menciona la apertura de las actividades bajo los códigos de nomencladores que el Organismo consideró apropiados, pero dejando en claro que el código utilizado por el contribuyente surge del nomenclador CUAM (código único de actividades del Convenio Multilateral), sin embargo el Fisco decide reemplazarlos, en forma arbitraria, por los códigos 513311 y 513312, según sus establecimientos se encuentran o no en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, situación que no se condice con los formularios que son notificados y que se identifican como R-113 y R-222, donde se consignan los códigos 513311 y 513320-----

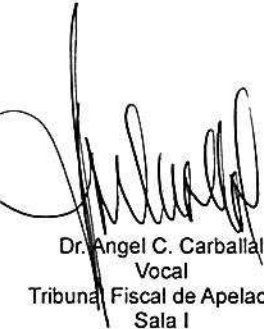
-----En cuanto a las diferencias que dice el Organismo Fiscal haber constatado entre los ingresos declarados en el impuesto y los registrados en el libro IVA ventas, sostiene que la Autoridad no ha tratado de conocer el origen de las diferencias según libro y DDJJ. Simplemente tomó los ingresos del Libro IVA ventas para configurar el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin evaluar ninguna otra documentación y pedido de justificación de las mismas.-----

-----Con respecto a la aplicación de las normas del Convenio Multilateral sostiene que ARBA se contradice al ratificar el coeficiente de ingresos declarado por el contribuyente sin observación alguna (CM 05 y CM03), para luego utilizar otros ingresos a fin de distribuir la materia imponible.-----

-----Manifiesta que en cuanto al tratamiento a las ventas realizadas al Estado Nacional y a Organismos Nacionales, se invoca el Informe Técnico N° 23/07 (referido al uso o consumo de los bienes que adquiera en cuanto no implique una utilización posterior directa o indirecta) y el art. 217 del Código Fiscal dando tratamiento a dichos ingresos como a consumidor final, sin que de la lectura y ontología de la norma, surja que las mismas se refieran a las ventas realizadas al Estado u Organismos Oficiales.-----

-----Plantea además la nulidad de la disposición de inicio del procedimiento, por avanzar en la cuantificación de una eventual multa, por establecer la solidaridad por “recargos” que no resultaban de aplicación y por no establecer el procedimiento a seguir con los saldos liquidados a favor del contribuyente.-----

-----Luego de los planteos de nulidad, el apelante alega la prescripción de la



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

acción fiscal relativa al período 2007, entendiendo que el cómputo de tal plazo comienza el 1° de enero siguiente al que refieren las obligaciones (1° de enero de 2008) finalizando el 31 de diciembre de 2012. Cita jurisprudencia de la CSJN. Alega asimismo la prescripción de la acción para aplicar multa por el mismo período. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.-----

-----En cuanto al ajuste impositivo, el apelante sostiene que el contribuyente declara la actividad "Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios cuando sus establecimientos estén ubicados en la Provincia de Buenos Aires" (Código CUAM N° 513310); sin embargo, sostiene que el mismo es desoído por la inspección con el argumento que dicho Código de actividad "no es contemplado por el NAIIB". Agrega que ello no es cierto toda vez que el mismo se encuentra dentro de la Disposición Normativa Serie B 36/99, la cual es coincidente con el número 51331 de "Venta al por mayor de productos farmacéuticos", el cual incluye la venta al por mayor de medicamentos y kits de diagnóstico, es decir, es inclusiva de toda la actividad que realiza el contribuyente.-----

-----Agrega que otro de los yerros en que incurre la administración es el de extraer como conclusión que el código por él declarado debe ser reemplazado ya sea por el 513311 o 513312, sin dejar de ver que el Código madre es el declarado para la actividad y que se condice con la actividad real y económica de la firma y resulta ser coincidente para el nomenclador CUAM y el propio declarado por el contribuyente.-----

-----Agrega que el Fisco procedió a tomar para conformar la base imponible, los mayores ingresos que detecta sin argumentación alguna, simplemente argumentado que no se pueden justificar, pero que a tal efecto no se ha llevado una tarea de auditoría pormenorizada, siquiera ha intentado pedir al contribuyente realizar una conciliación de los mismos.-----

-----En consecuencia, la firma impugna en su totalidad y se desconocen las aperturas y los ingresos de más tomados por el Fisco.-----

-----En otro punto sostiene que el coeficiente de ingresos confeccionado por el apelante no fue observado por el Fisco y que tal situación se vio reflejada en los formularios R-055, donde los declarados por el contribuyente son coincidentes



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

con los ajustados, pero a la hora de distribuir los mismos en el Formulario R-113 estos son mayores a los que han sido ratificados por el propio Fisco.-----
-----Por su parte, y con relación al coeficiente de gastos, plantea que la inspección procede a ajustar los gastos de comercialización, teléfono y telefonía celular, cuya apropiación para la jurisdicción aparece como excesiva máxime cuando responde en su fundamentación a la proporción de las ventas en dicha jurisdicción según balances, prescindiendo de verificar el lugar donde el gasto efectivamente se realizó.-----
-----Concluye señalando que la inspección en vez de tomar como ciertos algunos gastos y tocar el coeficiente para su beneficio, debería haber utilizado una muestra de la documentación y proceder a la verificación de los papeles respaldatorios que darían origen a la fundamentación del gasto, debiendo tener en cuenta que los gastos que se refieren en el art. 2 del CM son aquellos que se originan por el ejercicio de la actividad siempre que sean aptos para exteriorizar la magnitud o volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción.
-----Seguidamente rechaza el ajuste efectuado sobre las supuestas ventas de productos de tocador y uso cosmético. Advierte que los productos que el fisco afirma resultan de esta condición, no son sino productos medicinales. En lo que atañe a las competencias del resguardo y autorización de los medicamentos, el Fisco desconoce no sólo la composición técnica de los productos, sino su finalidad para la prevención, diagnóstico y/o tratamiento de una enfermedad o estado patológico, o para modificar sistemas fisiológicos en beneficio de la persona a quien se le administra, poseyendo un efecto farmacológico específico, empleándolo como medicina humana.-----
-----Agrega que, ante la lista de productos que fueron impugnados por el Fisco, solicita como prueba proceder a relevar cada uno de los mismos a fin de que por su composición sean determinados por la Autoridad de Aplicación si son productos de tocador, higiene, cosmética o productos medicinales.-----
-----En otro punto, el contribuyente se agravia respecto al tratamiento que les otorga el Fisco a las ventas realizadas por el contribuyente al Estado y Organismos Oficiales. -----
-----Y esto es así porque según el criterio del quejoso, la Administración utiliza

Dr. Angel C. Carballa
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

para ajustar dichas ventas el Informe 23/07 y el art. 217 del Código Fiscal, no siendo dicho informe vinculante a su parte. Otro argumento en contra de la aplicación armónica del referido Informe y el art. 217 es que en los dos textos se mencionan las ventas a consumidor final pero no las ventas a Organismos Oficiales o al Estado.-----

-----Con respecto a las ventas del sector industrial al Estado, sostiene que el Decreto 4002/01 hace referencia explícitamente a este punto, en tanto, el concepto de consumidor final se define -por la negativa- a partir de la no incorporación del producto elaborado a una actividad económica "privada" posterior.-----

-----Manifiesta que toda la regulación legal de los Centros Asistenciales Públicos le permiten a estos actuar como revendedores de medicamentos o transferir el costo del producto al industrial – proveedor.-----

-----Que presenta queja respecto de la distribución de ingresos y de donde son extraídos respecto del Código 513311. Sin embargo, párrafo siguiente, sostiene que por dicho código de actividad -que califica como ventas al estado- existe una contradicción entre las alícuotas aplicables, esto es entre las leyes 13.613 y 13.787. Entiende que no existe previsión legal alguna para la aplicación de la alícuota del 3%.-----

-----En otro punto declara que se le reconocen saldos a favor, pero a valores históricos, sin interés y no respetando lo estipulado por el art. 102 del Código Fiscal donde el Fisco deberá compensar los saldos a favor a pedido de parte o de oficio.-----

-----Considera que a la hora del reclamo lo hace por un importe superior al que corresponde, ya que no sólo intima de pago por ese valor, sino que le aplica los intereses del art. 96 del Código Fiscal, violentando de esa manera principios de buena fe, equidad y propiedad.-----

-----Que en otro punto presenta queja de la imputación del tipo infraccional previsto en el art. 61 del Código Fiscal.-----

-----Sostiene que, respecto de la multa por omisión, es criterio de la doctrina y jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, que en el derecho tributario represivo rige el principio de la personalidad de la pena que significa que sólo



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

será punible quien sea culpable, es decir a quien la acción punible pueda serle atribuible tanto objetiva como subjetivamente. Dicho principio es de aplicación ineludible tanto para los tipos previstos en la ley 10.397 y sus modificatorias. Agrega que debe configurarse para la aplicación de la sanción, la concurrencia del elemento intencional o subjetivo, situación ésta que no se configura ya que el contribuyente procedió a cumplir con su obligación tributaria de forma habitual, espontánea y en tiempo oportuno al vencimiento de las declaraciones juradas. -----

-----Alega error excusable, para el hipotético caso que la Autoridad considere que se configure la infracción.-----

-----Subsidiariamente, solicita al Tribunal que en el caso que considere la existencia de fundamentos suficientes para la aplicación de la multa por omisión, la misma sea graduada en el mínimo dispuesto por el art. 7° del Decreto N° 326/97, reglamentario del Código Fiscal.-----

-----En otro punto se agravia de la aplicación de recargos inclusive a los responsables solidarios.-----

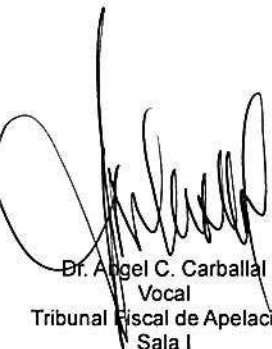
-----Asimismo, advierte que se afecta la garantía constitucional del "ne bis in idem", cuando se pretende aplicar respecto de un mismo sujeto y por un mismo procedimiento dos sanciones (multa y recargos), respecto de un mismo acontecimiento histórico impregnado de ilicitud.-----

-----Se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria, remarcando que la norma establece que la solidaridad surgirá en la medida que los contribuyentes no hubiesen cumplido la intimación administrativa de pago del tributo adeudado, o sea, que se requiere una previa intimación al deudor originario. -----

-----En ese sentido, señala que los directores responderán patrimonialmente una vez que el contribuyente principal no hubiese cumplido la intimación administrativa del pago del tributo adeudado, dado que actúan como responsables por duda ajena.-----

-----Ofrece prueba informativa y pericial contable.-----

-----Para el poco probable supuesto de fallo adverso, deja planteada la posibilidad de ocurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación mediante



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

la vía del recurso extraordinario (art. 14 de la ley 48).-----

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento de la nulidad, señalando que no le asiste razón al quejoso, dado que esa Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir, que el procedimiento se ha desarrollado enmarcado 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 se han encontrado habilitados para formular las defensas que entendían hacían a sus derechos, situación que se corrobora con la contestación de la vista de las actuaciones efectuada por el representante de la firma y la interposición del recurso de apelación en conteste.-----

-----Expresa que no debe perderse de vista que el elemento motivación que el recurrente menciona como ausente, no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados - cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad-, sino por el contrario, se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado. Ello así en tanto el juez administrativo en los considerandos ha expuesto las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, explayándose en forma acabada respecto de la metodología aplicada para el cálculo y cuantificación de la base imponible, la modificación en el armado del coeficiente del Convenio Multilateral, las alícuotas aplicables, etc., con lo cual dicho argumento invalidante carece de asidero.-----

-----Por otra parte, en punto al rechazo de la prueba ofrecida en instancia de descargo, pone de resalto que el juez administrativo ha hecho uso de las facultades que le son propias, acordadas en el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, por lo cual puede evaluar la pertinencia y conducencia de las pruebas propuestas, o sea, la idoneidad de las mismas respecto del hecho objeto de prueba, por una parte, y simultáneamente si ese hecho resulta pertinente y/o conducente. Ello, para arribar a la solución de la causa. Cita jurisprudencia.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

-----Señala que el a quo ha efectuado consideraciones a su respecto a fojas 1171/1172 vta., analizando individualmente cada prueba ofrecida por la firma y detallando la fundamentación de su rechazo. De ahí que los medios propuestos -en los términos en que han sido planteados- carecen de procedencia para la resolución de la causa en litis. Por ello, infiere que sus quejas se traducen en una mera disconformidad con la postura fiscal plasmada en la disposición en crisis, lo que es impropio.-----

-----Por último, respecto a la nulidad de la Resolución de Inicio del Procedimiento, siendo que no resulta recurrible en los términos del artículo 115 del Código Fiscal, considera que el pedido resulta improcedente.-----

-----Asevera que el Tribunal se ha expedido rechazando las nulidades pedidas por la firma de marras en los expedientes 2306-11470/05 (sentencia de fecha 1° de febrero de 2010, Reg. 1840) y 2306-179729/06 (sentencia de fecha 30 de junio de 2009, Reg. 1695); precedentes que solicita se sirva tener presente a los efectos de la resolución de la causa, dada su clara vinculación y semejanza.

-----Abordando el planteo de prescripción opuesta, el Representante del Fisco señala la improcedencia de la aplicación de las normas del Código Civil en materia tributaria, por cuanto esta última conforma una potestad no delegada por las Provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.-----

-----En apoyo a lo expuesto, adiciona que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por las Provincias al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones, y, por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para legislar sobre el modo de extinguir tales obligaciones. Las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables

Dr. Ángel C. Carballal

Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

subsidiariamente por vía del art. 4 del Código Fiscal. El derecho tributario se encuentra informado por principios específicos. En este sentido "Trainmet Ciccone Servicios S.A.", Sala II, Registro N° 692.-----

-----En cuanto al inicio del cómputo, cita la sentencia dictada por la Excm. Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata en la causa N° 11522, caratulada "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mau Mar S.A. s/apremio provincial", de fecha 1/3/2011.-----

-----Ratificada la procedencia de la aplicación de las normas fiscales provinciales en la materia, pone de resalto que en materia de prescripción devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones jurada e ingreso del gravamen.-----

-----En consecuencia, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó el 1° de enero de 2009, para el período fiscal 2007, el cual se encuentra suspendido desde la fecha de intimación de pago del tributo operada con la notificación de la Disposición Delegada de marras que contiene la intimación al pago, practicada en fecha 25 de septiembre de 2013 (fs. 1203), hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.-----

-----Por lo expuesto, sostiene que corresponde el rechazo de la prescripción opuesta por el apelante.-----

-----En lo atinente al agravio referido a la modificación del código de actividades y a la conformación de la base imponible considera que debe ponerse de resalto que el juez administrativo ha explicitado los motivos que originaron las conclusiones vertidas en el acto en crisis, las cuales no han sido debidamente refutadas por el quejoso, ya que sólo ha expuesto un disímil

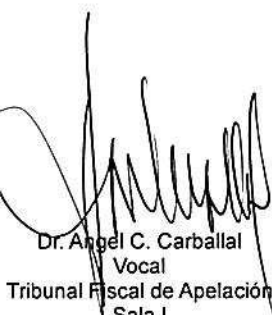


Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

parecer con los resultados obtenidos.-----
-----Sostiene que se constataron discrepancias entre la información tomada como fuente para el cálculo de los ingresos totales (Libros IVA), con los ingresos declarados, sin embargo, dichas diferencias no fueron justificadas por la firma, a pesar que se la intimó a tales fines (Acta de fs. 833/834).-----
-----En punto al reencuadramiento de las actividades desarrolladas, señala que el a quo detalló en el acto impugnado, el razonamiento utilizado para determinar ese cambio. Así, expuso a fojas 1166 vta. y sgtes., que si bien el contribuyente se encuentra inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la actividad de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires” (Código NAIIB 513311), según surge de las constancias obrantes en la base de datos de ARBA (fs. 1086), por los períodos verificados declara la actividad de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios” (NAIIB 513310).-----
-----Agrega que al solicitarle a la firma el detalle de las actividades que realiza (nota de fs. 852), sostiene que lleva a cabo la “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios con establecimiento ubicado en la Provincia de Buenos Aires (según nomenclador Bs. As. ya que mediante el aplicativo Sifere no se puede realizar esa distinción). Las alícuotas utilizadas en las liquidaciones mensuales corresponden a Venta al por mayor de Esp. Medicinales 1%, Organismos Oficiales 3% y Otros bienes 2%”.-----
-----Afirma que la inspección verificó las notas explicativas al NAIIB-99, en las que se detallan las actividades afines a las declaradas por el contribuyente, constatando que el Código de actividad NAIIB 513310 -que declara el contribuyente- no está contemplado, dado que el mismo surge del nomenclador CUAM (Código Único de Actividades del Convenio Multilateral), que comprende la “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios (incluye la venta de medicamentos y kits de diagnóstico como test de embarazo, hemoglucotest, vacunas, etc.)”.-----
-----Aclara que, si bien el nomenclador CUAM contempla códigos consensuados entre todas las jurisdicciones, el contribuyente debe declarar sus ingresos en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad al



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

código que más se asemeje.-----

-----Infiere que el Código de Actividad 513310 declarado por el contribuyente, a los efectos de la confección de la declaración jurada mensual CM03 para Buenos Aires, debe ser reemplazado por el correspondiente código del NAIIB-99.-----

-----De ahí que, habiendo llegado a esa conclusión, la fiscalización procedió a verificar si la firma debía tributar la venta mayorista de productos farmacéuticos bajo el Código NAIIB 513311 o 513312 (según que los establecimientos se encuentran o no en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, respectivamente). A tal efecto se le solicitó que aportara el Libro IVA Ventas donde se registra la venta mensual discriminada por punto de venta (Acta de requerimiento R-054 N° 010061560 de fs. 888/889). Se verificó la existencia de ventas mensuales desde el Punto de Venta 0003 (local de Valentín Alsina) ubicado en la provincia de Buenos Aires, (conforme papel de trabajo obrante a fojas 993). En consecuencia, la fiscalización procedió a encuadrar a la venta mayorista de medicamentos bajo el Código 513311, "Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios cuando sus establecimientos están ubicados dentro de la Provincia de Buenos Aires".-----

-----Por último, destaca que en el expediente 2306-11470/05 se aplicó idéntico código de actividad por los períodos 01 a 09/2004, tal como da cuenta la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal con fecha 1 de febrero de 2010.-----

-----En punto a los cuestionamientos relativos a la modificación del coeficiente unificado de ingresos y gastos efectuada por la fiscalización, adelanta que resulta correcto dicho reajuste, no pudiendo perderse de vista que tampoco en esa instancia el quejoso ha traído elemento alguno probatorio que refute el proceder fiscal.-----

-----Por su parte, en cuanto a la asignación de ingresos, el incremento y la incorrecta distribución de los mismos según los Formularios R-113, el Fisco destaca que habiéndose verificado omisión de base imponible, atento a constarse que la empresa ha tenido ingresos mayores que los declarados conforme los Libros IVA, la discrepancia que cuestiona se origina en que la inspección ha distribuido los ingresos ajustados.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

-----En lo atinente a los agravios vertidos en punto a la modificación del Coeficiente de Gastos de Convenio Multilateral, destaca que, tal como mencionó el juez administrativo a fs. 1179 vta. y 1180, respecto de los gastos de "Teléfono" y "telefonía Celular", se respetó la distribución que hiciera el contribuyente en su papel de trabajo de armado del coeficiente aplicable al período 2008 obrante a fs. 578, en el cual se observa que la distribución de dichos gastos se hizo mediante la aplicación del coeficiente de ingresos. De esta forma, advierte que la fiscalización se limitó a extender dicho criterio al período 2007.-----

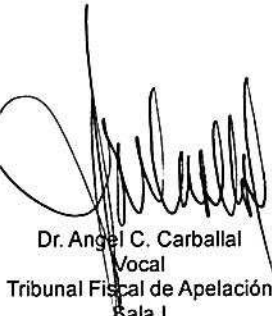
-----Adiciona a lo expuesto que, idéntico criterio se siguió respecto de los "Gastos de Comercialización" al aplicarse sobre los importes registrados por la firma en sus Estados Contables (fs. 171), los coeficientes de ingresos declarados por la firma.-----

-----Aclara, que el contribuyente incurre en error al citar que los gastos computables están definidos por exclusión, expresando que el artículo 3° del Convenio Multilateral enuncia taxativamente los gastos no computables. -----

-----Sostiene que los criterios utilizados por esa Agencia no han sido debidamente desvirtuados, dado que no se adjunta medio probatorio y/o documento alguno que los refute. Cita lo expuesto a su respecto en autos "Lemos Ricardo Serafin, Rodríguez Mabel Beatriz" del 14/06/07.-----

-----Con relación a la queja esbozada sobre el tratamiento fiscal brindado a los ingresos provenientes de la actividad de "Venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería" (Código NAIIB 513320), puntualiza que la fiscalización consideró los importes registrados en el Libro IVA Ventas (copias a fs. 435/443, 458/468, 866/885, 919/929 y 932/937) bajo el ítem "Accesorios y perfumería" y "varias", detrayendo los importes correspondientes a las Notas de Crédito (Papeles de Trabajo obrantes a fojas 989/991), respetando la discriminación realizada por la firma en sus registros contables.-----

-----Agrega que, a pesar de ello, el recurrente insiste -erróneamente- que algunos productos fueron mal imputados por esa Agencia como de tocador y perfumería, cuando correspondía considerar a los mismos como medicamentos.-----



Dr. Angel C. Carballal

Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

-----Al respecto trae a colación que la Sala I se ha expedido expresamente sobre este tópico en la citada sentencia dictada al contribuyente de marras con fecha 1° de febrero de 2010.-----

-----Con relación a la queja referente al tratamiento impositivo de las ventas efectuadas al Estado, remite a lo pronunciado por la Sala I en las sentencias dictadas en los expedientes tramitados a la firma de marras N° 2306-11470/05 y 2306-179729/06, en los cuales se acoge la pretensión fiscal ratificándose el tratamiento impositivo.-----

-----Señala que el recurrente no sólo cuestiona el tratamiento impositivo dado a esos ingresos sino también la alícuota aplicada, la que considera incorrecta. Por lo expuesto transcribe párrafos de la sentencia -antes citada- en el expediente 2306-179729/06.-----

-----En cuanto a los saldos determinados a favor de la firma detallados en el art. 7 del acto, señala que los mismos serán compensados -de corresponder- en la etapa procesal oportuna, cuando el acto administrativo adquiera firmeza. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.-----

-----En lo atinente a la aplicación de la sanción impuesta, pone de resalto que la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del artículo 61 del Código Fiscal, que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, con relación a las diferencias detectadas en los períodos cuestionados, en razón de lo cual deviene procedente la multa impuesta. Ergo, la revocación de la misma no puede prosperar.-----

-----Atento que esa Agencia sostiene el criterio objetivo de aplicación de la multa, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.-----



-----En consecuencia, configurada la infracción y no desvirtuada por la parte agraviada, no procede la aplicación de la multa en el mínimo legal, la cual fue fijada por el juez administrativo conforme constancias de la causa y dentro de los límites legales previstos al efecto.-----

-----Finalmente, respecto de las quejas vertidas por la supuesta aplicación de los recargos del art. 51 del Código Fiscal, siendo que no resulta ser una norma aplicable al caso de autos, toda vez que los mismos sólo están previstos para los agentes de recaudación, sentencia que las mismas devienen en abstracto.--

-----En referencia a los cuestionamientos articulados en cuanto a la responsabilidad solidaria, puntualiza que esa Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y a las constancias recabadas en autos y entregadas oportunamente por la firma fiscalizada, dado que se ha partido de la calidad de los mismos como integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados.-----

-----Agrega que de conformidad al art. 113 del Código Fiscal, corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda tanto en relación al contribuyente verificado, como de los responsables solidarios, sin que se considere que estos últimos, responden sólo subsidiariamente ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. Ello así, en tanto no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense.-----

-----Señala que en materia fiscal, el instituto de la responsabilidad solidaria reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.-----

-----Añade que, la ley exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de a inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (conf. Art. 24 del Código Fiscal).-----

-----En efecto, la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la



Dr. Ángel C. Carballal

Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma. Caso contrario, cuentan con la posibilidad de acreditar en el marco de las actuaciones que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Agrega que la prueba de tales circunstancias se encuentra ausente en las actuaciones.-----

-----Finalmente, con relación a la reserva del Caso Federal, destaca que el recurrente podrá, en el momento procesal oportuno, ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte suprema de Justicia de la Nación.-----

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación a los mismos producida por el Fisco Provincial.-----

1) Así las cosas, corresponde dar respuesta en primer lugar, a los argumentos expuestos que intentan fundar una eventual nulidad del acto determinativo apelado, sobre la base de supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el juez administrativo actuante y la arbitrariedad del acto por falta de motivación.-----

-----Que en tal sentido, *"...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990,*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

“Melcon”, sent. de 1-6-2011; B. 58.974, “Verona”, sent. de 17-8-2011; B. 65.621, “Sheridan”, sent. del 6-5-2015; B. 57.335, “Fernández”, sent. de 4-5-2016)...” (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, “Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa”: Sentencia del 20 de septiembre de 2017).-----

-----Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.-----

-----Asimismo, tal como expresé in re “INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F.”, del 23/11/2017, Reg. 2098: *“...En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito...”* (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos “Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)”. *“...En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...”* (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.368—I) c/ D.G.I.”)...”. En igual sentido me he expresado en autos “ARCA DISTRIBUCIONES S.A.”, Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.-----

-----De hecho, repasando las estrictas razones dadas por el juez administrativo para el rechazo de las pruebas ofrecidas (vide fs. 1171/1172), no solo no se visualiza el perjuicio alegado, sino que se comparten aquellas, fundando el

Dr. Ángel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

nuevo rechazo por parte de este Cuerpo al entender que devienen improcedentes para la solución de la causa, extremo además habilitado por la legislación aplicable como facultad puesta en cabeza de los funcionarios intervinientes (artículos 113, 124 y cctes del Código Fiscal).-----

-----En el mismo contexto, resulta necesario advertir que no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.-----

-----Por lo demás, analizados los distintos argumentos traídos por la apelante para fundar el planteo, fácilmente puede advertirse que los mismos se dirigen a manifestar una disconformidad con el criterio mantenido por el juez administrativo, más que sobre deficiencias en su proceder. Recientemente ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *"...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015;*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

e.o.)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).-----

-----Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así, en primer lugar, voto.-----

2) En cuanto a la prescripción invocada, cabe adelantar la suerte adversa que corresponde predicar a la defensa de la parte contribuyente con relación a los fundamentos en los que pretende basarla. El apelante alega que se deben aplicar los preceptos del Código Civil, toda vez que no hacerlo, implicaría desconocerse una norma de rango superior, violentando lo dispuesto en la Constitución Nacional. Al respecto, y contrariamente a lo esbozado por los quejosos, considero que la temática debe dirimirse a la luz de lo prescripto por los artículos del Código Fiscal. Lo dicho no implica desconocer el complejo de antecedentes jurisprudenciales traídos por la apelante. Por el contrario, he tenido oportunidad de considerarlos detalladamente en numerosas ocasiones, analizando particularmente la exégesis y trazabilidad de la normativa nacional y su incidencia respecto al instituto local, con particular referencia a cada uno de los argumentos utilizados por la Corte Suprema de Justicia a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, doctrina reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras). Así también respecto de antecedentes de la Suprema Corte bonaerense, la que luego de varios años de oponerse, terminó adhiriendo a aquella vertiente -si bien por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).-----

-----Una postura posible, quizás la más "correcta" desde la economía procesal, llevaría a receptar sin más dicha doctrina, dogmáticamente, resolviendo cualquier conflicto suscitado mediante un básico ejercicio de comparación entre la letra de los Códigos Nacionales y las disposiciones locales, haciendo prevalecer la primera sin mayores inquietudes.-----

-----Decididamente me resulta refractaria tal solución. Sobre todo a partir de

Dr. Angel C. Carballa
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

notar que la doctrina pretoriana reseñada produce (aún como efecto colateral, no deseado) la creación interpretativa de un poder tributario, aunque reconocido por el propio Tribunal como originario e indefinido, convertido sin embargo en residual, de segunda categoría al igual que el plexo jurídico que lo reconoce y regula; tan condicionado que termina desdoblado toda la teoría general del hecho imponible y el derecho tributario sustantivo.-----

-----A mi entender, el objetivo perseguido por la doctrina pretoriana ha sido en lo inmediato, impedir el mantenimiento del irrazonable plazo decenal de prescripción, extremo que comparto plenamente en forma conjunta con el legislador bonaerense, quien lo ha erradicado hace muchos años del Código Fiscal (salvo para casos muy especiales).-----

-----Pero, más allá de este postulado, resulta evidente que tal objetivo no puede conllevar que se desvirtúe el derecho tributario sustantivo, rama que desde una perspectiva provincial, no solo pierde su autonomía sino más bien buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes..-----

-----Asimismo, resulta un valladar infranqueable a la pretensa uniformidad legislativa, la que se logra mediante la sumisión de las potestades locales y solo a ese nivel jurisdiccional, en tanto la Nación regula de manera diferenciada sobre el particular (cómputo del plazo, plazo decenal para contribuyentes no inscriptos, plazo para la demanda de repetición, causales de suspensión e interrupción).-----

-----Tal es la desvirtuación arriesgada que bajo el entonces vigente Código Civil, sería decenal el plazo de prescripción para los Impuestos de Sellos y a la



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC). Y lo mismo sucedería con el plazo que alcanza a las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).-----

-----No debe olvidarse asimismo que el fundamento y las consecuencias de “Filcrosa”, no se resumen a la cuestión de la prescripción, sino que se extienden a todas las formas de extinción de la obligación tributaria y, por lógica jurídica, a cualquier cuestión reglada por alguno de los Códigos mencionados por el citado inciso 12).-----

-----En tal contexto, muchas de las disposiciones contenidas en la Parte General del Código Fiscal resultarían tachables de inconstitucionalidad. Cuestiones además que, por sustantivas, terminarían desvirtuando al extremo la potestad tributaria bonaerense (sujetos pasivos, principios de interpretación de la norma, compensación, pago, régimen infraccional, etc.).-----

-----Y esta misma interpretación parece haber guiado al legislador bonaerense, toda vez que reparamos no solamente en que no ha derogado ninguna de las disposiciones apuntadas por la mencionada doctrina pretoriana, sino además en las numerosas modificaciones introducidas al Código Fiscal desoyendo aquella postura.-----

-----También se ha opuesto desde el ámbito jurisprudencial, el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires casi de inmediato a la publicación del fallo “Filcrosa” (en autos “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114, CFCBA)”, Sentencia del 17 de noviembre de 2003).-----

-----Desgranando los distintos votos que conforman el mencionado antecedente, deviene relevante resaltar lo expuesto por los Dres. Conde y Maier, resaltando a la prescripción y su regulación por el CC como destinados a proyectarse solo sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las

Dr. Ángel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

relaciones sustantivas que ese código contempla. Destacando además que el propio inciso 12) del art. 75 CN, luego de enumerar los códigos que incluye agrega expresamente “...sin que tales códigos alteren las jurisdicciones locales...”, extremo que no deja lugar a dudas sobre el alcance de sus disposiciones. -----

-----En paralelo, el Dr. Casas, mediante un enciclopédico voto, fundamenta la autonomía del derecho tributario y recuerda al profesor Dino Jarach: “...los Códigos de fondo son tales para el Derecho privado cuando se trata del Código Civil y del Código Comercial; y son de fondo en antítesis con los Códigos de Procedimiento que, en virtud de lo dispuesto por la Constitución, no son dictados por la Nación, sino por cada provincia. Pero estos Códigos no son de fondo para el Derecho tributario, que, a su vez, es un Derecho sustantivo y no un Derecho formal o procesal. Es Derecho sustantivo público...Aparte de la cuestión terminológica, el problema planteado es si la autonomía del Derecho tributario que se reconoce para el Derecho nacional no puede ser tal para el provincial. A mi juicio, éste es un error, y por una razón ... las provincias, cuando han delegado en la Nación la facultad de dictar los Códigos Civil y Comercial, no han querido delegar la de legislar en materia de facultades impositivas, ya que ella quedaba reservada a las provincias. Únicamente han delegado lo que expresamente establecieron. No hay en ningún momento una delegación expresa para que los Códigos Civil y Comercial legislen sobre la creación de las relaciones jurídicas tributarias y sobre elemento alguno de éstas...” (cfr. “Curso superior de Derecho tributario”, 2ª ed., t. I, capítulo VI: “Naturaleza e interpretación de las normas tributarias sustantivas”, parágrafo 6: “Derecho tributario nacional y provincial ante el Derecho privado”, p. 299 y sgtes., en particular p. 300, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1968)...-----

-----Resumiendo lo hasta aquí expuesto y realizando un primer intento de conclusión entiendo que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo delegaron al Congreso la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts 121, 126 y concordantes de la CN).



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

Así, el derecho público es autónomo frente al derecho privado, aplicándose el Código Civil al derecho público local solo ante la ausencia en éste de normas específicas (conf. artículo 6° del Código Fiscal provincial).-----

-----Tengo para mí que todo lo anterior no pasaría de ser un conjunto de opiniones doctrinarias, académicas, de relativo valor institucional, considerando la familia de fallos que emanara de la Corte nacional. Mas la postura descripta ha ido cobrando relevancia por el devenir de una serie de acontecimientos suscitados en los últimos tiempos. -----

-----En primer lugar, al quedar expuesta la palmaria diferencia que se producía entre las normas tributarias nacionales y provinciales, la Dra. Carmen Argibay, en sendos votos emitidos en autos "Casa Casmma S.R.L." (del 26 de marzo de 2009) y "Bruno, Juan Carlos" (del 6 de octubre de 2009), sostuvo que la línea de decisiones de la Corte a partir del caso "Filcrosa", no había merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, lugar en el que están representados todos los estados provinciales, quienes cuentan con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos, para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Destacaba las dificultades que encontraba para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas.-----

-----En paralelo, la misma e injusta diferenciación fue destacada por los doctores Petracchi y Maqueda en su disidencia parcial en la causa "Bruno":
"...Cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado por el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole, pues no se advierte de qué manera la provincia ha violentado con ese modo de proceder el deber de adecuarse a la legislación nacional uniforme que impone el art. 75, inc. 12, de la Constitución nacional...esta interpretación evita la paradójica e inicua solución que, bajo el discurso argumentativo de establecer una legislación común en la materia, coloca a los estados provinciales en una situación más gravosa que la

Dr. Angel C. Carballa
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

contemplada para el Estado nacional, pues mientras la obligación de éste de reintegrar los impuestos percibidos sin causa prescribe en un plazo quinquenal, aquéllos están sometidos para obligaciones de igual naturaleza a un plazo decenal...".-----

-----A las dudas expuestas por los propios miembros del Alto Tribunal, debe sumarse el radical cambio de composición que ha sufrido el mismo, extremo que impide conocer hasta el momento cuál va a ser el criterio reinante sobre la cuestión en debate.-----

-----Pero más allá de lo hasta aquí expuesto desde un estricto análisis jurisprudencial, corresponde repasar además la reciente historia vinculada a la sanción del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.-----

----La cuestión se introduce a propuesta de la Senadora Giménez, de la Provincia de Misiones, quien dio lectura durante el debate parlamentario a una carta remitida por el presidente de la Legislatura local (Dr. Rovira), por la que rogaba se respeten las autonomías y potestades originarias provinciales. Pidió *"que se excluya expresamente la aplicación a las relaciones jurídicas nacidas al amparo del derecho público provincial, al igual que las disposiciones procesales que son materias exclusivamente locales y que deben regirse por leyes provinciales"*. Asimismo, advirtió que la autonomía provincial en materia tributaria *"es una de las prerrogativas de mayor trascendencia para los estados provinciales, porque constituye su más importante fuente de ingresos y no puede ser menoscaba en forma alguna por el Estado nacional"*. Remarcó especialmente la vital importancia que reviste el instituto de la prescripción en el ordenamiento jurídico de cualquier Estado pues al ser un instituto de carácter netamente procesal su regulación constituye una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado nacional. El Senador Pichetto, por Río Negro, acompañó la iniciativa, advirtiendo que el Código Unificado no debía entrometerse, de ninguna manera, en temas como los plazos de prescripción, materia de derecho público provincial o municipal. (Versión taquigráfica. 19ª reunión, 9ª sesión, 27/28 de noviembre de 2013, Cámara de Senadores, págs. 96/99 y 143). Como consecuencia de ello, se introdujo el texto que lucen actualmente los artículos, ubicados en un título concerniente a prescripción y

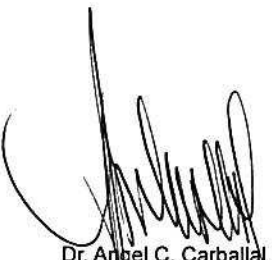


Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

caducidad: Art. 2532: *"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".*
Art. 2560: *"Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."-----*
-----No está demás advertir, a esta altura, que la potestad para regular estas cuestiones no viene a las Provincias desde el Código Civil (norma meramente declarativa sobre el particular), sino de la propia Constitución Nacional recordando que estamos analizando una potestad tributaria originaria (artículos 1°, 5°, 75, inciso 2°, 121 ss. y cctes. de la C.N.)-----
-----Así, *"...Primer intérprete de sus propias competencias, el Congreso de la Nación ha valorado que normar el plazo de prescripción de los tributos provinciales es un asunto ajeno al derecho privado y a la cláusula de los códigos (art. 75 inc. 12, Const. nac.), inherente a los ordenamientos locales. Más que dar cuenta de un nuevo deslinde de competencias, ha efectuado un reconocimiento acerca de los límites de sus potestades y, por contraste, del alcance de las que conciernen a las provincias. De tal manera queda sin sostén la subsistencia del criterio sentado en el fallo "Filcrossa". El codificador actual ha venido a asumir la problemática derivada de la jurisprudencia construida a partir de dicho pronunciamiento para discontinuarla y echar luz acerca de los límites legislativos del Congreso, en resguardo del principio federal que vertebra la organización del Estado...La ley tributaria provincial fue y es la vigente en la especie..."* (SCBA, del voto del Dr. Soria, en la causa A. 72.397, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley"; Sentencia del 05 de diciembre de 2018).-----
-----Asimismo, cuando estas normas se refieren literalmente a las facultades para establecer el aspecto temporal (plazo), es razonable interpretar que se refiere a todos los aspectos regulados de la prescripción. Si el legislador hubiera querido limitar la potestad de las provincias sólo a la definición del lapso de tiempo, hubiera bastado con lo dispuesto en el art. 2560, el cual, después de establecer que el plazo genérico es de cinco años, agrega: "excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local". Sin embargo, también contempla



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

la facultad de las legislaturas locales para legislar sobre esta materia en el Capítulo 1, sobre "Disposiciones comunes a la prescripción liberatoria y adquisitiva". Allí, al definir el ámbito de aplicación de las normas que regulan la prescripción liberatoria, el art. 2532 ya transcripto establece que las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos. Si tenemos en cuenta que las diferentes secciones de ese capítulo prevén sobre la suspensión, interrupción y dispensa de la prescripción, es evidente que lo dispuesto en el art. 2532 comprende todos los aspectos regulados en el mismo capítulo y no sólo el aspecto temporal, que tiene su norma específica en el art. 2560 (En igual sentido, Padulo, Adriana. "El Código Civil y Comercial de la Nación y la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para regular la prescripción en el derecho tributario". Publicado en L.L. 2015, A, 463).-----

-----Un razonamiento distinto llevaría además, al absurdo de incentivar al legislador local a devolver el plazo decenal de prescripción como forma de evitar cualquier interpretación disvaliosa a los intereses locales, justamente lo que la Doctrina "Filcrosa" intentó eliminar.-----

-----Es así que podemos concluir: *"...En tales condiciones, el Cód. Civil y Comercial de la Nación sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido del derecho común ha venido a validar la tesis que este Tribunal sentara en sus decisiones referidas a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de la jurisdicción, independientemente de la fecha de entrada en vigencia del nuevo plexo, y de los aspectos de derecho intertemporal; y existen suficientes razones para apartarse de la jurisprudencia anterior sentada por la CSJN sobre esta materia..."* (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos "Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido", sentencia del 23/10/15).-----

-----Paralelamente, no escapa a mi conocimiento, que recientemente la Suprema Corte de Justicia ha tenido oportunidad de expresarse sobre el particular mediante el decisorio recaído en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de



Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018.-----

-----En efecto, es de observar que en dicha causa el Alto Tribunal provincial confirmó -por medio de una particular mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de Mar del Plata, por la cual -a su vez- se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su redacción al actual art. 159 del t.o. 2011). Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (“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”).-----

-----Sin embargo, tal posibilidad se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la MEV del Poder Judicial de la Provincia que el Fisco dedujo con fecha 8/6/2018 Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis (En idéntico sentido, el voto del Dr. Lapine, en autos “RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A.”, Sala II, Sentencia del 17 de julio de 2018, Registro 2679).---

-----Pero además, y principalmente, no debe perderse de vista que la cuestión bajo análisis, sin dudas por su trascendencia y derivaciones, ha sido objeto de una larga y profunda controversia que lejos se encuentra de su solución pacífica y definitiva, a la luz de las cuestiones de hecho y de derecho que he descripto detalladamente en los antecedentes supra citados, a cuyo contenido remito.-----

-----Recientemente ha tenido oportunidad de expresar este Cuerpo: “...No obstante, adelanto en punto al acatamiento a los fallos de tribunales superiores, que comparto lo expuesto por el Dr. De Lazzari, en minoría respecto de la jurisprudencia vinculante de la CSJN, cuando dijo: “El acatamiento de la

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

doctrina de la Corte Nacional no puede ser incondicionado: cuando el número de precedentes es escaso, cuando ha habido importantes disidencias, cuando aparecen argumentos novedosos o no tenidos en cuenta en su momento, cuando los elementos relevantes a considerar difieren, o cuando la composición del Tribunal es diversa de aquella que produjo el holding en cuestión, la fuerza vinculante de los fallos se debilita y, a la ausencia de obligatoriedad jurídica, se agregan una languidez convictiva y un enervamiento del grado de exigencia que pudo tener la doctrina de que se trate, posibilitando todo ello que los tribunales inferiores se aparten de tal doctrina y de los precedentes habidos, aun cuando se hayan originado en la Corte Suprema de Justicia de la Nación” (en autos L 99.257 “Díaz, Daniel Edgardo c/ Cyanamid de Argentina S.A. s/indemnización por incapacidad laboral, etc.” del 11/04/2012)...” (del voto de la Dra. Ceniceros en autos “GABRIEL MOIRANO S.A.”, Sala II, Sentencia del 26 de julio de 2018).-----

-----Como consecuencia de todo lo expuesto, resolveré la cuestión sobre la base de las específicas disposiciones aplicables al caso de marras, contenidas en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (Ley N° 10.397, texto ordenado 2011, correlativos anteriores y sus modificatorias).-----

-----Así, el artículo 157 del citado ordenamiento reza: *“Prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas”*. Por su parte, establece el artículo 159: *“Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen...”*.-----

-----De tal forma, cabe colegir que el plazo de prescripción de las acciones y



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 2007 (período más antiguo), comenzó a correr el 1° de enero de 2009, ergo hubiera culminando fatalmente el 1° de enero de 2014, de no haber acaecido alguna de las causales suspensivas del mentado plazo, previsto por la normativa que rige el instituto bajo análisis.-----

----- Que, habiéndose notificado la Disposición Delegada N° 2921, el día 25 de septiembre de 2013 (fs. 1203), se ha producido una de las causales suspensivas, en los términos del mentado artículo 161 del Código Fiscal: "*Se suspenderá por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación en los supuestos que siguen: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de tributos determinados, cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando mediare recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación la suspensión, hasta el importe del tributo liquidado, se prolongará hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio...*". Por lo expuesto, el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales involucradas en autos, no puede prosperar, lo que así voto.-----

-----La misma suerte sigue la acción infraccional fiscal para aplicar la multa de autos con respecto a la omisión endilgada para el período 2008.-----

-----Distinta es la solución respecto a la omisión vinculada al año 2007, a la luz de los citados artículos 157 y 159 del Código Fiscal, que establecen en lo que aquí interesa, que el mencionado plazo quinquenal comienza a correr el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes materiales. Debo declarar la prescripción de las referidas acciones y poderes del Fisco, toda vez que iniciándose el plazo de prescripción de las mentadas



Dr. Angel C. Carballal

Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

acciones el 1º de enero de 2008, el mismo ha transcurrido al 1º de enero de 2013, sin que haya operado la suspensión descrita en párrafos anteriores.-----

-----Por las consideraciones realizadas, corresponde declarar prescriptas las acciones del Fisco para aplicar la multa respecto del período fiscal 2007, por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto en el artículo 159, 2º párrafo, del Código Fiscal; lo que así Voto.-----

3) En cuanto a los numerosos agravios traídos respecto al ajuste efectuado, corresponde su tratamiento discriminado.

a. Respecto a la codificación de la actividad principal desarrollada por la firma y al consecuente tratamiento alicuotario, puede observarse en primer lugar que la cuestión en debate no trasciende a una simple designación de número identificadorio, sobre la base de la desagregación que efectúa el legislador bonaerense al decidir un tratamiento alicuotario diferenciado según se tenga establecimiento en esta o en extraña jurisdicción. Sin embargo, esta discusión no se encuentra involucrada en el caso bajo análisis, ya que la alícuota aplicada (1%) es la menor de aquellas, encontrándose fuera de debate que la empresa tiene establecimiento bonaerense.-----

-----El único tratamiento ajustado por encima de la alícuota declarada por la empresa, refiere a las ventas al sector público, consideradas como efectuadas "a consumidor final" por el Fisco (tratamiento al rubro "comercialización – actividad 5133 – dado por los artículos 11 inciso A) de las Leyes Nº 13613 y 13787, impositivas para los períodos ajustados, modificada esta última por la Ley Nº 13.850). Sobre esta cuestión, ya ha tenido oportunidad de expedirse el Cuerpo y respecto a la particular situación de la firma de marras: *"...Con relación al encuadre practicado por la Autoridad Administrativa de las ventas realizadas al Estado Provincial como ventas a consumidor final, cabe adelantar opinión favorable a tal postura. En efecto, las operaciones comerciales practicadas por la recurrente durante los períodos 2001/2002 fiscalizados deben ser analizadas bajo el criterio establecido por el Decreto 4002 publicado en el Boletín Oficial con fecha 2/01/2001, con vigencia expresa desde el 1º de enero de 2001 conforme su art. 4º, y las disposiciones normativas vigentes. Aquel estableció, en sustitución del artículo 1º del Decreto 3354/95 según el*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

texto del Decreto 2782/96, que “Artículo 1°- A los fines de lo dispuesto en el artículo 179 del Código Fiscal (t.o. 1999 y sus modificatorias)... se entiende que las industrias realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior...”. Por su parte, la Disposición Normativa “B” No 1/95 en su artículo 146 segundo párrafo –art. 422 de la D.N. “B” N 1/2004- definió que. “... Las ventas realizadas al Estado, Municipalidades, entidades autárquicas y demás organismos públicos (nacionales, provinciales y municipalidades) serán consideradas en todos los casos ventas finales y sujetas a la alícuota prevista por la ley impositiva para las actividades de comercialización minorista”. La redacción del referido decreto en cuanto al término “actividad económica privada” sólo vino a convalidar el concepto vigente respecto del tratamiento tributario de ventas a consumidor final que la industria debía dar a los ingresos obtenidos por sus ventas al Estado. El cambio de criterio que trajo el Decreto 4002/01 estuvo referido a la inclusión de las actividades de la construcción y de la prestación de servicios que no habían sido contemplados por su predecesor –Decreto 2782/96 que sólo refería a las actividades primaria, industrial y de comercialización-, por lo que las ventas con destino a los contribuyentes (privados) que realizaban actividades de construcción o servicios eran también consideradas como ventas a consumidor final a los fines de la alícuota impositiva aplicable –en tal sentido sentencias de esta Sala en autos “PRODUCTORES DE LOBERÍA S.A.” y “ACRÓPOLIS S.R.L.” de fechas 29/06/2006 y 16/11/06, respectivamente-. Por ello, en nada cambia tal encuadre tributario, la posibilidad de que el Estado Provincial en el ejercicio de su función de prestador del servicio de salud pública, se encuentre autorizado a efectuar la entrega de medicamentos con cargo al paciente o a las obras sociales...” (Sala III, en autos “Droguería Disval S.R.L.”, Registro 1695, Sentencia del 30 de junio de 2009).-----

-----Sin perjuicio de lo hasta aquí expuesto, puede observarse un erróneo tratamiento fiscal, en tanto si bien se confirma la consideración de estas ventas como “minoristas” por los fundamentos ya expuestos, la actividad asignada y la consecuente alícuota asignada por la fiscalización, refiere a la venta al por

Dr. ANGEL C. CARBALLAL
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

mayor.-----

-----Observando tanto la Ley N° 13613 (Impositiva 2007, artículo 12) como la N° 13787 (Impositiva 2008, modificada por la 13.850, artículo 12), encontramos la actividad "Venta al por menor de productos farmacéuticos y de herboristería" (Código Naiib 523110), a la que se es asignada la alícuota del 2,5% para ambos períodos, que resulta la aplicable para las ventas bajo análisis que, como expusieramos, devienen ventas minoristas.-----

-----Corresponderá entonces que la Agencia de Recaudación produzca la consecuente reliquidación, bajo los términos expuestos, lo que así voto.-----

b. En cuanto a la actividad "Venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería" (Naiib 513320), a pesar del intento defensivo de desconocer tal calidad a parte de los productos vendidos por la empresa, no puede obviarse que el ajuste se practicó utilizando la discriminación de productos efectuada por la propia contribuyente en su facturación y registros consecuentes (ver papeles de trabajo de fs. 989/991). Claramente se observa la auto discriminación contable entre venta de "medicamentos" y venta de "accesorios y perfumería". Y en tal sentido, es poco probable entender que la empresa pueda registrar la venta de medicamentos como de productos cosméticos, o viceversa. Paralelamente, no se ha acreditado siquiera que la fiscalización haya otorgado naturaleza de producto cosmético o de perfumería a los denunciados por el apelante en su escrito recursivo.-----

-----Cabe recordar, asimismo, que este Tribunal ya ha tenido oportunidad de verificar el ejercicio de esta actividad por la firma de autos, con la venta de productos cosméticos, para higiene personal y perfumes, incluyendo aquellos *"...de uso externo en las diversas partes del cuerpo humano, piel, sistema capilar, uñas, labios, órganos genitales externos, dientes y membranas mucosas de la cavidad oral con el objeto exclusivo o principal de higienizarlas, perfumarlas, cambiar su apariencia, protegerlas o mantenerlas en buen estado y/o corregir olores corporales, sin que estos productos puedan proclamar actividad terapéutica alguna..."* (Sala III, en autos "Droguería Disval S.R.L.", Registro 1840, Sentencia del 1° de febrero de 2010).-----

c. En cuanto al ajuste efectuado en relación a las normas aplicables del



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

Convenio Multilateral, puede advertirse en primer término que no existe reproche alguno al cálculo del coeficiente de ingresos efectuado por la contribuyente para los dos períodos objeto de fiscalización. Ello, más allá de pequeñas diferencias no conciliadas entre sus registros y declaraciones juradas, que la firma atribuye a “recuperos” o “reintegros” (ver fs. 840) sin aportar prueba alguna de sus dichos.-----

-----Respecto de la determinación del coeficiente de gastos (y su consecuente impacto en el coeficiente único para ambos períodos), se plantean diferencias de criterio respecto a la asignación o consideración de gastos de AYSA, Gratificación Extraordinaria, Tickets, Gastos de Comercialización, Teléfono y Telefonía Celular. Sobre el particular, se observa la conformidad brindada por el apelante al accionar fiscal, salvo en los que respecta a los gastos de Comercialización, Teléfono y Telefonía Celular, respecto de los cuales se agravia del método de asignación utilizado, sobre la base de los balances de la empresa y la proporción que los mismos reflejan de las ventas en esta jurisdicción. Al respecto, no puede observarse claramente una crítica específica al método en cuestión, el que se presenta como razonable a los fines pretensos por la fiscalización actuante. Sobre esto, el apelante se limita a proponer el exámen de “...una muestra de la documentación y proceder a la verificación de los papeles respaldatorios...” extremo que no resulta especificado documentalmente en el capítulo de prueba. Además, cabe agregar que el método en cuestión, coincide con el utilizado por la propia contribuyente para el período 2008 (extendiéndose su aplicación al 2007), tal como lo señala la Representación Fiscal.-----

-----De lo expuesto se revela la impertinencia de la pericial contable ofrecida, tendiente a revisar documentación ya relevada por la fiscalización, o bien presentada en sus puntos como una revisión abstracta de los agravios traídos.--

-----Por todo lo hasta aquí expuesto, entiendo que el ajuste efectuado debe ser confirmado en todos sus términos lo que así voto.-----

4) Respecto de la sanción impuesta en el artículo sexto de la Disposición en crisis, y solo en relación al período 2008 (atento a como se resuelve el tema prescripción) es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal,

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable, aunque no obstante ello, corresponde al contribuyente probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]"* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).-----

-----Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, entre otros, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...."*. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. Ello en tanto el ajuste se fundó en una clara interpretación (casi literal) de las normas aplicables. Las causales de ajuste no dan muestra de dificultades interpretativas, o criterios jurisprudenciales



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

encontrados, sino más bien de diferencias no justificadas entre lo registrado y lo declarado en el impuesto, amén de la existencia de otras fiscalizaciones anteriores en trámite, que ya planteaban reclamos similares a los de estas actuaciones.-----

-----Lo expuesto, además, se complementa con la cuantía dispuesta para la sanción, con arreglo al principio (rector en la materia) de proporcionalidad de la pena. En tal sentido, resulta absolutamente razonable el diez por ciento (10%) dispuesto por el juez administrativo, aplicable sobre el monto omitido que surgirá obviamente, de la previa compensación de saldos deudores y acreedores a efectuarse en autos.-----

-----Por último, respecto a los recargos que se estarían reclamando, asiste razón al apelante respecto a su improcedencia, aunque su mención en el artículo 10 del acto apelado, aparece como un mero error material, siendo claro que tal concepto no forma parte del reclamo fiscal de marras.-----

5) Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quien asume la administración de la empresa, en relación al pago del impuesto, intereses y multas, es importante destacar que es unánime (por evidente) la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria tributaria en lo recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas fiscales.-----

-----Y sin dudas habrá, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria. En ese marco, las sociedades comerciales alcanzan un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna, deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias.-----

-----La Sala II de este Cuerpo ha remarcado este criterio: "*...La doctrina ha señalado certeramente, la inclinación del empresario individual y de las pequeñas empresas de base personalista, hacia la objetivación de su actividad económica, separando la empresa de su titular, lo cual representó una tendencia que se dio en llamar la "huida hacia la responsabilidad limitada" (Conf. Fernández de la Gándara, Luis, "La tipicidad en derecho de sociedades", citado por Alberto Verón, "LSC Comentada, Anotada y Concordada", Ed. Astrea, Pág. 10). De ello debe colegirse, que el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes tributarias nacionales o las provinciales, como en este caso. Además, debe advertirse, que las deudas por impuestos así como los aportes previsionales, no nacen de una relación contractual con la sociedad, sino del poder de imperio del Estado, que se protege ante el incumplimiento, extendiendo por ley, la responsabilidad de la misma hacia quienes las administren o dirijan...*" (Del voto de la Dra. Ceniceros en autos "FAESCA S.A.", sentencia de fecha 14 de julio de 2005, entre otros).---

-----Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario, las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. "*...Las características especiales que asumen los responsables, autoriza la conclusión generalizada de que constituye una*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

institución típica del derecho tributario que tal vez tenga orígenes lejanos en las instituciones financieras, pero que no reconoce eficaz explicación en figuras o situaciones del derecho público o privado..." (Carlos M. Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero", 9° edición actualizada por Susana C. Navarrine y Rubén O. Asorey. Le Ley. 2004. Pág. 389). Pero además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.-----

-----Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos fiscales determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante. Este Cuerpo ha mantenido un férreo criterio en tal sentido: al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación. En consecuencia, para que exista eximente de responsabilidad por el hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que el impuesto se ha generado respecto de hechos o situaciones para los que no está facultado, que ha sido colocado en la imposibilidad de cumplir, que no ha existido impuesto a cargo del representado o que existiendo procede alguna exención o exculpación. Es decir que se invierte el "onus probandi" y se pone en cabeza del responsable solidario la demostración de que de su parte arbitró los medios necesarios para el posible cumplimiento de la obligación tributaria. La presunción de responsabilidad que la ley fija en cabeza de los directores, solamente podrá ser desvirtuada por prueba que éstos aporten y que demuestre positivamente que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación. No debe olvidarse en cuanto a los dirigentes de las sociedades, que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, razón por la cual la recurrente debe acreditar las causales eximentes de la

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

responsabilidad solidaria que la ley le endilga, a través de los medios probatorios que el proceso pone a su disposición. (En igual sentido: Sala I, en autos Aibal Servicios Agropecuarios S.A., Sentencia del 6 de diciembre de 2016. Sala II, en autos Destilería Argentina de Petróleo S.A., Sentencia del 29 de diciembre de 2016. Sala III, en autos "Agco Argentina S.A.", Sentencia del 6 de abril de 2017, entre muchos otros precedentes).-----

-----Merece remarcar que aquella "presunción" surge de un estatuto societario o un contrato constitutivo que expresamente disponen que la administración de la empresa estará en cabeza de un directorio compuesto de X miembros, o de X número de socios gerentes (tomamos los casos más comunes de S.A. y S.R.L.). Luego, un acta de designación de autoridades o el mismo contrato social, identifica a aquellos dirigentes, otorgándoles las facultades y deberes atinentes al cargo que es aceptado por estos sujetos. Vale decir que de la propia documentación fundacional y/o de la voluntad expresa del principal órgano societario, parte aquella "presunción". Luego, si las funciones particulares de cada director o gerente se alejan de la administración general para especificarse en otras de diversa naturaleza (vgr. dirección técnica, relaciones públicas, etc.) o bien directamente se mantiene una relación pasiva respecto a aquella, obviamente deben tomarse las previsiones necesarias para que ello quede debidamente documentado. Entiendo, entonces, que aquella carga probatoria invertida, no debería ser traumática en principio, para aquellos sujetos que no se vinculan con la administración, a pesar de estar designados para ello. Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *"...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes"*.-----

-----Por último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores "subsidiarios" del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste (Sala III, en autos "Agroindustrias



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

Quilmes SA", Sentencia del 9 de mayo de 2017).-----

-----Y es por ello que la Administración se ha valido de la información y documentación entregada por la firma para acotar o circunscribir la extensión de la responsabilidad solidaria a los períodos en los cuales los representantes legales han ejercido sus funciones. Particularmente, en el caso del Sr. Alfredo Gómez y la Sra. Laura Elisa Palisa Mujica, se encuentra reconocido el contenido de la foja de antecedentes -Formulario R-200-, mediante contrato social y Acta de Asamblea (fs. 26/44).-----

-----Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los apelantes, por las obligaciones fiscales adeudadas dentro del período mencionado.-----

6) Con relación al cómputo de los saldos a favor del contribuyente, es dable advertir que la Autoridad de Aplicación deberá proceder a su compensación con el tributo determinado por el acto ahora apelado (conforme lo dispuesto en el artículo 102 del Código Fiscal), al momento de practicar la liquidación final de autos, con la aplicación de los intereses dispuestos en el artículo 96 del mencionado Código.-----

-----Ha sostenido este Cuerpo: "*...cabe recordar que ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia, una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de su liquidación definitiva. Asimismo, se advierte que los Formularios de Ajuste impositivo R-222 en los cuales se exponen detalladamente la composición de los saldos, periodo a periodo, a favor de uno u otro actor, forman parte del acto administrativo (en igual sentido, Sala III en "SICOPRO-EICA (UTE).", de fecha 02/02/07..., entre otras)...*" (Sala II, Voto del Dr. Ariel Lapine en autos "LA BRAGADENSE S.A.", Sentencia del 4 de mayo de 2017, Registro 2433).-----

7) En relación al Caso Federal planteado, no siendo esta una instancia válida para ser resuelto, deberá tenérselo presente para su oportunidad.-----

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1190/1202, interpuesto por el Dr. Eduardo Alberto Christensen,

Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

en su carácter de apoderado de DROGUERIA DISVAL S.R.L., y de los Sres. Alfredo Oscar Gómez y Laura Elena Palisa Mujica, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 2921, dictada con fecha 30 de agosto de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 3) a. de la presente. 3º) Dejar sin efecto la sanción dispuesta por el artículo 8º del acto determinativo apelado, solo en relación a lo omitido durante el período fiscal 2007, conforme lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de este Pronunciamiento. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada citada, debiéndose oportunamente compensar los saldos resultantes a favor del Fisco y de la contribuyente, aplicándose la sanción confirmada sobre sus resultas. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----



Dra. María Verónica Romero
Secretaría de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I

VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE: En consideración a las cuestiones a dirimir en la presente contienda, y haciendo mérito de la opinión vertida por el Vocal Instructor preopinante, expreso mi adhesión parcial a la solución que propicia, en tanto entiendo que no corresponde convalidar la pretensión fiscal en lo relativo al tratamiento que brinda a las ventas del contribuyente efectuadas al Estado, según explicaré seguidamente.-----

-----Previo a ello, en orden al rechazo de la prescripción de la acción fiscal para determinar el gravamen, tal como decide -y que comparto- el voto que me precede, frente a la línea argumental expuesta por los recurrentes, basada en el



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
“ DROGUERIA DISVAL S.R.L.”

criterio sentado por la CSJN in re “Filcrosa”, estimo necesario hacer notar que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad al 1° de agosto de 2015, fecha en la cual entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial (aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014), el cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto, no obstante que mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Velez Sarsfield, contiene normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560).-----

-----De este modo, ante el diverso escenario acontecido frente a la nueva legislación, considero que toda alegación sustentada en criterios jurisprudenciales vertidos sin tener en cuenta -obviamente- las nuevas normas anteriormente citadas adquiere un valor relativo, ni bien se coincida que un renovado análisis e interpretación judicial desde la óptica del alcance que cabe asignar al deslinde de competencias que ahora se contempla podría implicar una variación de la férrea línea trazada a la luz de la anterior legislación (en igual sentido me expresé en “Agroindustrias Quilmes S.A”, del 11/2/2016, “Maycar S.A.”, del 27/10/016, “Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.”, del 4/11/2016 y “Color One SA” del 20/4/2018 (todos de la Sala II que naturalmente integro). Y todo ello así, no obstante el pronunciamiento de la Suprema Corte Provincial sobre el tema emitido luego de la vigencia del citado Código (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, de fecha 16/5/2018), sobre el cual ya me expedí acerca de su **alcance y proyección** en el precedente “RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A.”, de fecha 17/07/2018 (Registro 2679, Sala II).--

-----Ahora bien, en torno al punto que motiva mi apartamiento de lo decidido por el Dr. Carbballal, observo que el acto en crisis (fs. 1167 vta/1168) señala que “se pudo constatar que la firma realiza ventas al Estado Nacional y a Organismos Oficiales”, desde donde procedió a considerar a las mismas como “ventas a consumidor final”, apoyándose en el Informe del Organismo n° 23/07 que transcribe y citando al efecto el art. 217 del Código Fiscal, y luego aplica (fs. 1170) para este tramo del ajuste la alícuota del “3% a la actividad de Venta

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

al por mayor de productos farmacéuticos, cuando sus establecimientos estén ubicados en la provincia de Buenos Aires' (Código NAIIB 513311) -Ventas al Estado Nacional- respecto de los períodos 1/2007 a 7/2008, conforme....Ley 13.613 y 13.787 y 4,5%, respecto del período 8/2008 a 12/2008, conforme....Ley 13.850".-----

-----El apelante, por su parte, refuta dicha postura exponiendo una diversa interpretación de las normas involucradas (art. del Código citado y del Decreto 4002/00), en cuanto entiende -en lo medular- que "no puede inferirse que las ventas realizadas al Estado quedan incluidas en la noción de ventas a consumidor final", a la par que cuestiona el nivel de alícuota que aplica el Fisco alegando que las Leyes mencionadas no contienen ese porcentual (3% y 4,5%) para el Código de actividad 513311.-----

-----En este contexto, adelanto, el asunto debe zanjarse en base a la facultad que confiere al Tribunal el art. 15 de la Ley Orgánica (Ley 7603) en cuanto posibilita "resolver el caso sin perjuicio de lo alegado por las partes".-----

-----En efecto, advierto que en el caso se ha pasado por alto que, la pretendida gravabilidad de tales operaciones, otorgándoles el carácter de "ventas a consumidor final", solo resulta aplicable en tanto y en cuanto el sujeto que las realiza desarrolle una actividad industrial frente al gravamen, extremo que se verifica en la cadena de comercialización de los bienes en cuestión (productos farmacéuticos) cuando quien ejerce dicha actividad son los laboratorios.-----

-----Ello surge así, claramente, del marco establecido en el art. 217 del Código Fiscal (T.O. 2011), el cual reza: "Las industrias cuando ejerzan actividades minoristas, en razón de vender sus productos a consumidor final, tributarán el impuesto que para estas actividades establece la Ley Impositiva....", complementado por el Decreto reglamentario 4002/00, el cual, en su artículo 1°, parte pertinente, establece: "A los fines de lo dispuesto en el artículo 179 del Código Fiscal (t.o. 1999 y sus modificatorias)... se entiende que **las industrias** realizan ventas a consumidor final cuando los bienes sean adquiridos para uso o consumo, no incorporándolos al desarrollo de una actividad económica privada posterior".-----

-----Consecuentemente, siendo la situación fáctica que aquí se analiza -por



cierto- ajena a aquella prevista por el legislador, ni bien se repara que la actividad que desarrolla la droguería -como es de público y notorio conocimiento- resulta ser una típica actividad comercial de compra y venta, tal como -además- lo admite la propia ley (13.613, al igual que las Impositivas de años siguientes) al comprender o abarcar dentro de las “actividades de comercialización” -art. 11 inciso A)- al Código de actividad **5133** (“*Venta al por mayor de productos farmacéuticos*”), no corresponde dispensarle el tratamiento fiscal que se pretende en razón de no encuadrar en la norma que se invoca, debiendo tributar por la obtención de los ingresos derivados de ventas al Estado y Organismos Oficiales a la alícuota diferencial del 1% prevista para la actividad 513311 en las Leyes 13.613, 13.787 y 13.850 aplicables en los períodos 2007 y 2008.-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1190/1202, interpuesto por el Dr. Eduardo Alberto Christensen, en su carácter de apoderado de DROGUERIA DISVAL S.R.L., y de los Sres. Alfredo Oscar Gómez y Laura Elena Palisa Mujica, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 2921, dictada con fecha 30 de agosto de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que proceda a practicar nueva liquidación del gravamen, aplicando para la actividad identificada bajo el Código NAIIB 513311, por las ventas al Estado Nacional y Organismos Oficiales, la alícuota del 1%. 3º) Declarar la prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción dispuesta por el artículo 8º del acto determinativo apelado, solo en relación a lo omitido durante el período fiscal 2007. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada citada, debiéndose oportunamente compensar los saldos resultantes a favor del Fisco y de la contribuyente, aplicándose la sanción confirmada sobre sus resultados. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.---

///Siguen firmas

Dra. María Verónica Romero
Secretaría de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Por su fundamentos, adhiero a la solución que propicia el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal.-----

Dra. María Verónica Romero
Secretaría de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1190/1202, interpuesto por el Dr. Eduardo Alberto Christensen, en su carácter de apoderado de DROGUERIA DISVAL S.R.L., y de los Sres. Alfredo Oscar Gómez y Laura Elena Palisa Mujica, contra la Disposición Delegada (SEFSC) N° 2921, dictada con fecha 30 de agosto de 2013, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique nueva liquidación, conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 3) a. de la presente. 3º) Dejar sin efecto la sanción dispuesta por el artículo 8º del acto determinativo apelado, solo en relación a lo omitido durante el período fiscal 2007, conforme lo expuesto en el Considerando III, Punto 2) de este Pronunciamiento. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada citada, debiéndose



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 0128319/2009
" DROGUERIA DISVAL S.R.L."

Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada citada, debiéndose oportunamente compensar los saldos resultantes a favor del Fisco y de la contribuyente, aplicándose la sanción confirmada sobre sus resultados. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.---



Dr. Angel C. Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala I



Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II
*En disidencia
parcial*



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. María Verónica Romero
Secretaria de Sala I
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2216
SALA I

