



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 23 de abril de 2019.

AUTOS Y VISTOS: el expediente nº 2360-115887/09, caratulado “**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo de los recursos de apelación interpuestos por la Dra. María Soledad Gonzalez, quien lo hace, a fs. 3391/3402, en nombre y representación de “MASSALIN PARTICULARES S.A.” y, a fs. 3385/3390, en calidad de gestor de negocios de los Sres. Marco Mariotti, Mirosław Marek Zielinski, Eugenio Indalecio Breard, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortiz Batalla, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4244/2013, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, ARBA.

-----Mediante dicho Acto (obranste a fs. 3350/3375) se determinan las obligaciones fiscales de la firma, como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los períodos fiscales 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades “Elaboración de cigarrillos y productos de tabaco n.c.p” (Código NAIIB 160090), “Venta al por mayor de mercancías n.c.p” (Código NAIIB 519000), “Venta al por menor excepto la especializada sin predominio de productos alimenticios y bebidas” (Código NAIIB 521200), “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.” (Código NAIIB 659990); “Servicios de crédito n.c.p” (Código NAIIB 659892); “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p” (Código NAIIB 701090) y “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900), estableciéndose en el artículo 6° diferencias adeudadas al Fisco por la suma de pesos un millón ciento nueve mil quinientos veintiséis con sesenta centavos (\$ 1.109.526,60) con más los accesorios del art. 96 del Código Fiscal (T.O. 2011). A su vez, en el artículo 7°, se establecen saldos a favor del contribuyente por un monto total de pesos trescientos cuarenta y un mil novecientos diecinueve con veinte centavos (\$ 341.919,20). Asimismo, en el artículo 9°, se aplica una multa equivalente a un tercio (1/3) del mínimo legal de las diferencias a favor del Fisco que fueron abonadas por el contribuyente en “Plan de Regularización de Deudas”, reglamentado mediante Resolución Normativa N° 90/09, la cual asciende a pesos doce mil setecientos

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

noventa y tres con cuarenta y seis centavos (\$ 12.793,46) en virtud de lo dispuesto por el artículo 61 del Código Fiscal. En el artículo 11°, se atribuye responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago del gravamen, recargo e intereses y multa a los Sres. Marco Mariotti, Eugenio Indalecio Breard, Mirosław Marek Zielinski, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortiz Batalla.-----

-----A foja 3447 se adjudica la causa para su instrucción al Vocal de 5ta. Nominación Dr. Carlos Ariel Lapine y se hace saber su radicación en la Sala II, integrada con las Vocales de Cuarta Nominación Dra. Laura Cristina Ceniceros y de Tercera Nominación Cra. Estefania Blasco en carácter de Vocal Subrogante.-----

-----A foja 3525, y en virtud de la documentación adunada a fs. 3450/3524, se tiene por presentado al Dr. Gustavo Grinberg, en el carácter de apoderado, y por ratificada la gestión realizada por la Dra María Soledad Gonzalez en representación de Eugenio Indalecio Breard, Mirosław Marek Zielinski, Christopher John Dilley y Marco Mariotti, en tanto se tiene por presentada la ratificación efectuada por el Sr. Javier Eugenio Sebastián Ortiz Batalla.-----

-----A foja 3535, se tiene por cumplido el pago de la Contribución, ordenándose el traslado de los recursos a la Representación Fiscal obrando a fs. 3536/3541 el escrito de réplica.-----

-----A fojas 3571 se comunica la Integración definitiva de la Sala con el Vocal de 6ta. Nominación Cr. Rodolfo Dámaso Crespi. A su vez, se tiene por agregada la prueba documental y se rechaza la pericial contable por innecesaria, disponiéndose el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra firme.-----

CONSIDERANDO: I.- A. Recurso “**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”: en su escrito, la firma comienza su relato destacando, de forma preliminar, que los importes reclamados por el Fisco fueron incluidos en el Plan de Regularización, Ley N° 12.914 “*en los términos del art. 5° de la Resolución Normativa N° 90/09, es decir sin allanarse a la pretensión fiscal*”. En virtud de ello solicita “*la revocación de la Disposición y la devolución de las sumas abonadas \$ 726.612,80 con más sus correspondientes intereses resarcitorios*”. Acompaña



“constancias que dan cuenta de la inclusión de las sumas discutidas en autos en el Plan de Regularización y su pago en una sola cuota”.-----

-----En el acápite siguiente, señala que “las acciones y poderes de ARBA tanto para determinar y exigir el pago de los períodos 01 a 12 2007 y 01 a 11/2008 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran prescriptas”.-----

-----Expresa que “el Código Civil es la legislación común sancionada por el Congreso Nacional para regular la materia de la prescripción de las obligaciones”, agregando que en razón de lo dispuesto por la Constitución Nacional “la Provincia de Buenos Aires no tiene facultades para legislar en materia de prescripción de obligaciones fiscales”.-----

-----Indica que resultan de aplicación al caso el artículo 4027 del Código Civil, el cual, en su inciso 3, establece el plazo de prescripción en cinco años, y el artículo 3956 del citado Código que regula el comienzo del cómputo de la prescripción “...desde la fecha del título de la obligación”. Cita jurisprudencia de la CSJN (fallo “Filcrosa S.A.”, “Casa Casmma S.R.L” “Lubricom S.R.L” y “Ullate”) y SCBA (fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo”).-----

-----Formula reserva de peticionar la inconstitucionalidad de las normas del Título XIV del Libro Primero del Código Fiscal “que se aparten de lo establecido en los artículos 2956, 3986 y 4027 inciso 3 del Código Civil y vulneren los arts. 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional”.-----

-----En otro orden, pasa a exponer los agravios referidos al fondo del asunto de la Disposición N° 4244/2013.-----

-----En primer lugar, muestra su disconformidad con que el Fisco entiende que “las Ventas Rancho no pueden ser consideradas como exportaciones”, pretendiendo gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos “a los ingresos generados por tales operaciones”.-----

-----Transcribiendo los artículos 160 del Código Fiscal (t.o. 2008) y 513 y 507 del Código Aduanero, concluye que “todo embarque de rancho debe instrumentarse a través del permiso de rancho, sea que se destine a buques de bandera extranjera o nacional. Se trata de una salida de mercaderías del

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

territorio aduanero, y sujetas por ende al control del servicio aduanero”.

-----Agrega que “el Código Aduanero asimila a las operaciones de rancho a una exportación a fin de eximir las del pago de tributos”.

-----Paso seguido indica, con cita del art. 160 del C.F, que “todas las ventas de cigarrillo con destino rancho efectuadas durante el período ajustado fueron efectuadas para ser consumidas en el exterior”, por lo que, “atento a que la norma exentiva del impuesto sobre los ingresos brutos reenvía al Código Aduanero, al consignar “con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas”, las operaciones de rancho configuran lisa y llanamente una exportación exenta del tributo”.

-----Menciona que “el Fisco Provincial pretende gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos operaciones asimilables a exportaciones, vulnerando de esta manera el principio de “tributación en el país de destino””.

-----Adiciona que la exportación “no requiere que la mercadería exportada ingrese a un país extranjero”, según surge del artículo 513 del Código Aduanero y del art. 8 inc. d) de la Ley de IVA.

-----Concluye que en la Provincia de Buenos Aires “a la fecha de los períodos determinados, las exportaciones se encontraban expresamente exentas”.

-----En un segundo orden se agravia del ajuste por regalías, a partir de que el Fisco entiende que “no son gastos computables”.

-----Manifiesta que “de las circunstancias fácticas” del caso resuelto por el Informe de Técnica Tributaria N° 41/00, en el cual se basó el ajuste, se desprende que “no resulta aplicable” al presente. Sostiene ello al afirmar que “contrariamente a la postura asumida por el contribuyente de la consulta, MASSALIN PARTICULARES asignó los gastos por regalías a cada jurisdicción en función de las ventas realizadas en cada una de ellas”.

-----Menciona que el artículo 3 del Convenio Multilateral “dispone que los gastos que se deben tener en cuenta a los fines de determinar el coeficiente unificado son los originados en el ejercicio de la actividad”, siendo la misma “una enumeración no taxativa de aquellos gastos computables y no computables”.

-----Destaca que en el caso particular, “los gastos de regalías fueron abonados



a Philip Morris Products SA como consecuencia de los contratos de asistencia técnica y licencia de marca" agregando que "tanto la marca licenciada como la tecnología transferida se relacionan en forma directa con la actividad" desarrollada por MASSALIN PARTICULARES S.A.-----

-----Por dicho motivo expresa que "las regalías abonadas como consecuencia de ese contrato son gastos computables a los efectos de la determinación del coeficiente unificado...".-----

-----En un tercer acápite declara que ARBA consideró que los llamados "Gastos no Significativos no deben ser computables" por motivo de no encontrarse en los Balances cerrados al 31 de diciembre de 2006 y 31 de diciembre de 2007. Refuta dicho ajuste, a partir de que los mismos "surgen de tales Balances y se encuentran reflejados en el Estado de Resultados en distintos rubros por tratarse de gastos de muy baja cuantía". Cita fallo "MASSALIN PARTICULARES S.A." dictado por la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de fecha 10 de Junio de 2013.-----

-----Por último se agravia de la multa impuesta, en atención de no configurarse "el tipo objetivo ni el tipo subjetivo del tipo infraccional imputado". Sostiene ello señalando la inexistencia de incumplimiento y de conducta omisiva del gravamen.-----

-----En subsidio, manifiesta que resulta pertinente la revocación de la sanción por motivo de que la firma "ha actuado al amparo de un error excusable" (art. 61 del Código Fiscal T.O. 2004) interpretando la normativa, en lo que tiene que ver con las "venta rancho", "de forma razonable".-----

-----Ofrece prueba documental y Pericial Contable. Hace reserva de Caso Federal.-----

B.- Recurso de los Sres. Marco Mariotti, Eugenio Indalecio Breard, Mirosław Marek Zielinski, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortiz Batalla.-----

-----Comienzan señalando la adhesión "en todos sus términos a las defensas y pruebas esgrimidas en el recurso de apelación interpuesto por MASSALIN PARTICULARES S.A."-----

-----Luego de ello pasan cuestionar la extensión de responsabilidad solidaria

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

“por el sólo hecho de haber integrado el órgano administrativo de MASSALIN PARTICULARES S.A.”, siendo contrario a los principios del derecho penal.-----

-----Destacan que, en atención “a la ausencia de conducta punible” por parte de la empresa, “la responsabilidad solidaria que se imputa a los Responsables Solidarios es absolutamente improcedente”. Adicionan que el artículo 63 del Código Fiscal “se basa en elementos objetivos sin tener en cuenta los subjetivos, vulnerando...el principio por el cual no existe responsabilidad sin culpa” reconocido por la Constitución Nacional. Dejan planteada la inconstitucionalidad de dicho artículo. Citan jurisprudencia.-----

-----Por último exponen que el Acto “no hace mención a las circunstancias de modo, tiempo y lugar que acrediten que como administradores de MASSALIN PARTICULARES, los Responsables Solidarios han incurrido en actos o hechos que pudieran dar soporte a la solidaridad imputada, es decir se desconocen las circunstancias fácticas y jurídicas por las que se les atribuye responsabilidad como autor o partícipe en la infracción endilgada” a la empresa, lo cual “afecta el derecho de defensa de los Sres. Responsables Solidarios”. En virtud de ello peticionan la nulidad “absoluta e insanable” de la Disposición.-----

II.- La Representación Fiscal contesta el traslado del recurso, y solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad, y se confirme el acto apelado, teniéndose presente la reserva del caso federal para el momento procesal oportuno.-----

-----En orden a la prescripción opuesta, señala la improcedencia de la aplicación de las normas del Código Civil en materia tributaria, destacando 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 la Provincia 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 determinar el plazo prescriptivo de tales obligaciones” agregando que “las circunstancias descritas, 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



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
“**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”

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 supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal (T.O. 2011 y ccs. Ants.)”. En conteste a la aplicación de jurisprudencia de la CSJN y SCBA, cita fallos del Tribunal Fiscal de Apelación y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mau Mar S.A s/Apremio Provincial” de fecha 1/3/2011).-----

-----Alega que en materia de prescripción “devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal (T.O. 2011)”, los cuales establecen “un plazo de cinco años de las acciones y poderes del Fisco “para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo 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. Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó el 1º de enero de 2009 para el período mas antiguo -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 diciembre de 2013 (fs. 3377 y ss), 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”.-----

-----En lo que tiene que ver con la inconstitucionalidad peticionada, esgrime la prohibición que existe para su declaración en esta instancia según lo dispuesto por el art. 12 del Código Fiscal.-----

-----En torno a la inclusión de la deuda reclamada al Régimen de Regularización Ley 12.914 por parte de la empresa, señala que la Disposición “ha considerado tal situación, motivo por el cual, se remite a lo expuesto por el juez administrativo...”-----

-----Sentado ello, en relación a los ingresos derivados de la actividad “venta de rancho”, recuerda que la empresa ha discutido este tema en “diversos

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

expedientes, los cuales han sido resueltos por V.E. en sentido favorable” a la postura de ARBA.-----

-----Señala que “el Tribunal Fiscal se ha expedido al respecto en los expedientes 2306-0269873/07, reg. 1726 de la Sala I, con fecha 13 de noviembre de 2012; expediente 2306-139268/04, reg. 1727 de esa Sala II, con fecha 21 de mayo de 2013 y expediente 2306 -269883/07, N° reg. 2670 de la Sala III, con fecha 10 de junio de 2013”, afirmando que en dichos pronunciamientos se “ha considerado que el aprovisionamiento para rancho no constituye operación de exportación, en los términos del art. 186 Código Fiscal -T.O. 2011 y cc ants-, razón por la cual resulta actividad gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos”.-----

-----Aduce que en la misma dirección se encuentra el tratamiento fiscal brindado a las regalías, siendo el resultado de la discusión planteada por el contribuyente adverso a sus pretensiones, “tal como surge del contenido de los precedentes mencionados”.-----

-----Agrega que las regalías “no representan un parámetro idóneo para conmensurar de manera racional el ejercicio efectivo de la actividad cumplida en cada jurisdicción”, por lo que “no deben computarse en oportunidad de determinar el coeficiente de gastos”. Transcribe, en apoyo de su postura, parte de la Resolución n° 6/2007 emitida por la Comisión Plenaria y n° 15/12 dictada por la Comisión Arbitral, ratificada esta última por la Comisión Plenaria en Resolución n° 13/2013.-----

-----En cuanto a los gastos no significativos, pone de manifiesto que la firma apelante “no adjunta ningún medio probatorio y/o documento que refute el criterio volcado en el acto en crisis”, poniendo a la luz lo expuesto por V.E. en autos “Lemos Ricardo Serafin, Rodriguez Mabel Beatriz” del 14/06/07.-----

-----Asimismo indica que, “tal como expuso el juez administrativo a fs. 3367 vta. y 3368 de autos, en el informe pericial presentado a fs. 3226/3310 el perito contador en el punto 5) “Informe si el rubro de gastos no significativo” afirma que se encuentra incluido en los Balances cerrado al 31/12/2007 y 31/12/2008, concluyendo que “no se observa rubro alguno en concepto de gastos no significativos””.-----



-----Adiciona que *“la fiscalización interviniente verificó que el rubro “Gasto no significativo” surge del papel de trabajo presentado por el contribuyente para el armado del coeficiente de gastos aplicables al período 2007, pero no en el cuadro de gastos del Balance cerrado al 31/12/2006, importes que fueron considerados por la inspección al momento de determinar el coeficiente de gastos”*.-----

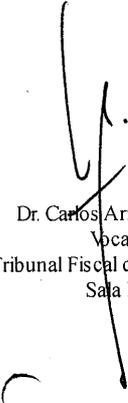
-----En virtud de lo expuesto, destaca que *“la fiscalización consideró correctamente los gastos expuestos en los Anexos (art. 64 inc. b) Ley 19550) los cuales contienen la totalidad de los gastos del ejercicio”, resultando el planteo del contribuyente “una mera disconformidad subjetiva con las conclusiones obtenidas y no una crítica razonada al acto...”*.-----

-----En referencia a la sanción impuesta, señala que *“la firma incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo” (artículo 61 del C.F), la cual “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...”*.-----

-----Esgrime que la ARBA *“sostiene el criterio objetivo de aplicación de la multa”* por lo que *“no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor”,* aun cuando *“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”*.-----

-----En lo atinente al error excusable, expresa que *“no se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria, por cuanto ello no surge de autos y no se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante”*: Destaca sentencias del Tribunal Fiscal de Apelación.-----

-----Finalmente, en lo que hace a las quejas vertidas por los responsables solidarios, alega que el proceder de la Administración ha sido conforme a la normativa (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O. 2011 y ccdtes-) y a las constancias *“recabadas en autos y entregadas oportunamente por la firma fiscalizada, dado que se ha partido de la calidad de los apelantes como*


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

integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados” .-----

-----Continua mencionando que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 113 del Código Fiscal “corresponde la instrucción de un procedimiento de determinación de deuda tanto en relación al contribuyente verificado, como del responsable solidario, sin que se considere que el último responde patrimonialmente sólo subsidiariamente ante el incumplimiento del primero, como prevé la ley nacional. Ello así en tanto no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense” .-----

-----Remarca que los responsables solidarios “son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios” alcanzándolos la responsabilidad “por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley” .-----

-----Paso seguido, esgrime 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 no 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, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél”, tratándose de una “obligación a título propio, por deuda ajena” .-----

-----Concretamente, expone que la ley “sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad”, quedando la demostración de inexistencia de culpa “en cabeza de los responsables (Art. 24 del Código Fiscal)” .-----

-----Sostiene que dicha presunción “se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la 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”. Manifiesta que “las constancias de marras acreditan tal extremo” .-----

-----En cuanto al agravio referido a la violación a la personalidad de la pena



transcribe jurisprudencia del Tribunal Fiscal.-----
-----Por último, en respuesta al planteo de nulidad deja en claro que ello “no tiene asidero”, a partir de que el procedimiento de fiscalización “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 de los responsables solidarios...”. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación.-----

III.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: En atención a las cuestiones a dirimir en la presente controversia, con motivo de los recursos de apelación interpuestos por “MASSALIN PARTICULARES S.A.” y los Señores Marco Mariotti, Mirosław Marek Zielinski, Eugenio Indalecio Breard, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortíz Batalla, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4244/2013, comenzaré por indicar una circunstancia habida en las actuaciones, ocurrida con anterioridad al dictado del acto citado, que posee íntima vinculación en lo atinente a la responsabilidad solidaria de la que se agravian, tornando abstracto su tratamiento en relación al monto de deuda determinada en concepto de impuesto, en razón de haberse abonado la misma, tal como lo precisa la propia Disposición en su art. 8° al establecer que “*las diferencias adeudadas al Fisco... han sido incluidas con fecha 01/04/2009 y 26/03/2010 en el Plan de Regularización de Deudas Ley 12.914, en los términos del artículo 5° de la Resolución Normativa 90/09, sin allanarse a la pretensión fiscal*”, afirmación que, adelanto, resulta extensiva a la solidaridad respecto de la multa aplicada por el art. 9°, en atención a la solución que propiciaré respecto de ésta en los Considerandos III y V de la presente.-----

-----Sentado ello corresponde abordar el tratamiento de los agravios que introduce la empresa, los cuales delimitan -en definitiva- el alcance de los temas en discusión que serán pasibles de dirimirse en este ámbito jurisdiccional.-----

-----Antes de ingresar en el examen de los distintos cuestionamientos de fondo que se han formulado, estimo pertinente abordar, por una cuestión de orden lógico, la procedencia de aquel planteo efectuado en el recurso de apelación que merece previo tratamiento, como en la especie resulta ser el pedido de

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

prescripción de las facultades y acciones del Fisco para determinar las obligaciones de los períodos 2007 y 2008.-----

-----En este aspecto, es de observar que -básicamente- la defensa articulada está fundada en la aplicación de los preceptos del Código Civil (texto Ley 340), doctrina emergente del fallo de la CSJN recaído en autos "Filcrosa S.A. s/QUIEBRA s/Incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda", de fecha 30/09/2003, y posteriormente seguida tanto dicho Organismo como por el máximo Tribunal provincial en los precedentes que cita.-----

-----Al respecto, resulta necesario hacer notar que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad al 1º de agosto de 2015, fecha en la que entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto nº 1795/2014, el cual, en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto, mantiene intactas muchas regulaciones de su antecesor desde lo conceptual o bien respetando la terminología empleada por Vélez Sarsfield, a la par que contienen normas novedosas en lo atinente a las atribuciones que confiere a las legislaciones locales (arts. 2532 y 2560).-----

-----De allí considero que toda alegación basada en criterios jurisprudenciales vertidos sin tener en cuenta -obviamente- las nuevas normas anteriormente citadas adquiere un valor relativo, ni bien se repara 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.-----

-----Lo señalado, vale aclarar, no debe entenderse o traducirse como una argumentación tendiente a desestimar, sin más, la defensa ensayada en los términos expuestos, sino solamente es a modo de reflexión, a los efectos de poner de relieve, si se quiere, que "no está dicha la última palabra", máxime si se tiene en cuenta la existencia de ciertos pronunciamientos que se han emitido a partir de agosto de 2015.-----

-----En este sentido, es dable traer a colación la opinión, por demás aleccionadora, recaída en el pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia de Ciudad Autónoma in re "*Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad*"



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
“**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”

concedido”, del 23/10/15 en una materia que, por cierto, presenta un nuevo giro a partir de la sanción del Código Civil y Comercial.-----

-----Así, se puede apreciar que el Dr. José Osvaldo Casas en su voto repasa los extremos en que se manifestó en su antecedente “*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)*”, del 17 de noviembre de 2003, en el que se había pronunciado a favor de la autonomía de las haciendas locales para establecer todas aquellas cuestiones relativas al instituto de la prescripción. En el nuevo contexto normativo el magistrado concluye que con la ley nacional n° 26.994, que aprobó el Código Civil y Comercial de la Nación, finalmente se recogió la mención que efectuara oportunamente la Dra. Argibay in re “*Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía*” del 26 de marzo de 2009, a cuyas expresiones allí vertidas remito.-----

-----Asimismo, dada la vital gravitación que poseen las decisiones adoptadas por el máximo Tribunal judicial de la Provincia, en la medida que las mismas pueden dar lugar a evaluar desde este ámbito la necesidad de su acatamiento a la luz de la facultad conferida a este Organismo por el art. 12 del CF (t.o. 2011) y el art. 14 del Dto-Ley 7603/70 y sus modif., cabe referir al reciente decisorio recaído in re “*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley*”, de fecha 16/5/2018.

-----En efecto, es de observar que en dicha causa la SCJBA confirmó -por mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, por la cual -a su vez- se validó 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), extremo que configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad mencionada precedentemente. Sin embargo, tal posibilidad -hoy- se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la Mesa de Entradas Virtual del Poder Judicial de la Provincia de Buenos Aires

Dr. Carlos Ariel Lapine

Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

(www.scba.gov.ar) 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.-----

-----Sentado lo expuesto, corresponde dar respuesta a la defensa introducida por la parte accionante, a cuya finalidad -anticipo- la prescripción que propugna solo puede prosperar en relación a la acción fiscal en materia represiva y sobre el período 2007, según argumentaré seguidamente.-----

-----Así, parto por indicar que, en atención a la legislación provincial que considero aplicable en la especie, las acciones para determinar obligaciones en concepto de Impuesto que se reclama, quedan comprendidas dentro de la regla consagrada por el art. 159, primer párrafo, in fine, del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. Ant.-----

-----Dicha norma fija -con claridad- como inicio del cómputo del plazo prescriptivo "*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*", en los casos de aquellas obligaciones "*cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual*", fórmula que, según lo entiendo, comprende a las devengadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----En sustento de este criterio, cabe resaltar que el período fiscal del gravamen en cuestión es "el año calendario", y si bien se liquida e ingresa mediante "anticipos", juntamente con el último del año, que lógicamente vencía durante el período siguiente, debe presentarse "*una declaración en la que se resuma la totalidad de las operaciones del período*" (conf. arts. 209 y 210 del Código Fiscal -T.O. 2011-).-----

-----Siendo ello así, y no obstante reconocer que los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, tienen su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento, puede afirmarse que aparece como una prestación parcial, a título provisional, de un deber no actual, es decir, potencial. De allí que se trate de ingresos computables a cuenta de una futura deuda definitiva, de tal manera que si la obligación de tributar no naciera,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
“**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”

o eventualmente resultare inferior a lo anticipado, esta suma, o en su caso, el excedente, resultaría un pago indebido.-----

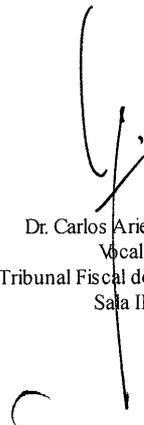
-----Por lo tanto no cabe sino concluir que la anualidad del tributo, que a su vez responde a un imperativo consagrado por el art. 9 inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal, se proyecta sobre su misma determinación, a punto tal que el ingreso de determinadas parcelas con anterioridad a la conclusión del período fiscal sólo se efectúa en forma provisoria y a cuenta de la obligación final resultante, que sólo podía calcularse una vez concluido el año en cuestión, al momento de presentar la declaración relativa a la totalidad de las operaciones pertinentes y liquidar el último anticipo. -----

-----Desde esta perspectiva es preciso analizar el período más antiguo que aquí se discute, toda vez que si se comprobara que la facultad del Fisco no estuviera prescripta a su respecto, tampoco lo estaría en lo que hace al 2008.---

-----Tratándose del período 2007, el inicio del cómputo de la prescripción es el 1° de enero de 2009 completándose el período legal de 5 años el 1° de enero de 2014, desde donde se aprecia que la acción fiscal contenida en la Disposición apelada, notificada los días 17 y 18 de Diciembre de 2013 (fs. 3377/3383), ha sido ejercida en forma previa a su fenecimiento, y habiendo operado a su respecto la causal de suspensión prevista en el inciso a) del art. 161 del CF t.o. 2011.-----

-----Que por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar el gravamen que nos ocupa respecto de los periodos 2007 y 2008, lo que así declaro.-----

-----Que distinta conclusión se impone en cuanto al ejercicio de las facultades del Fisco para aplicar sanciones, más allá que los impugnantes no oponen la defensa respectiva, de un modo puntual, en relación a la materia represiva, ya que tal déficit no obsta a su abordaje oficiosamente (tal como me he pronunciado como Vocal Subrogante en autos “Pluma Blanca”, sentencia de fecha 27 de noviembre de 2007, Sala I, reiterado en “Pluma Blanca”, Sentencia del 13 de noviembre de 2008, y “Megaflex”, del 17/12/2013, estos dos últimos como Vocal de la Sala II que naturalmente integro, entre otros), en tanto cabe reparar que la regla atinente al cómputo del plazo de prescripción se encuentra


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

claramente establecida por el segundo párrafo del art. 159 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, de acuerdo con el cual aquel “comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible”.-----

-----Bajo esa norma, debe entenderse que el término prescriptivo para establecer las sanciones correspondientes a los hechos acaecidos durante el período 2007 se extendió desde el 01/01/2008 hasta su fenecimiento el 01/01/2013, sin que de las actuaciones se desprenda que durante el mismo operara ninguna causal de suspensión o interrupción, desde donde se puede colegir que la multa pretendida por la omisión de tributos (art. 9º) correspondiente a dicho año ha sido decidida más allá del plazo legalmente permitido.-----

-----Como conclusión, debe rechazarse la prescripción opuesta, con excepción de la que refiere a la acción para fijar la sanción pecuniaria prevista en el art. 9 de la Disposición en crisis en relación a las obligaciones del período 2007, lo que así declaro.-----

IV.- Ahora bien, corresponde que me expida sobre el agravio vinculado a la gravabilidad de los ingresos provenientes de las denominadas “Ventas Rancho”, comprendiendo el contribuyente que dichas operaciones son asimilables a exportaciones, por lo que a su entender se encuentran exentas de pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

-----Al respecto, debo manifestar que la controversia aquí suscitada, tal como sostiene la Representación Fiscal en su alegato, ha sido planteada de forma idéntica por la firma de autos en oportunidades anteriores, siendo resuelta por este Organismo de alzada de manera contraria a sus pretensiones en la totalidad de los casos. Ello así, específicamente en las sentencias dictadas en los expedientes n° 2306-0269873/07 (períodos noviembre y diciembre de 2005 y enero a julio de 2006), reg. 1726 de la Sala I, con fecha 13 de noviembre de 2012; expediente n° 2306-139268/04 (períodos enero a diciembre de 2003 y enero a mayo de 2004), reg. 1727 de la presente Sala II, con fecha 21 de mayo de 2013; expediente n° 2306-269883/07 (periodos enero a diciembre de 2002),



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
"MASSALIN PARTICULARES S.A."

N° reg. 2670 de la Sala III, con fecha 10 de junio de 2013 y -más recientemente- en expediente n° 2306-142328/05 (periodos junio a diciembre de 2004 y enero a octubre de 2005), reg. 2180 de esta Sala II con fecha 11 de Febrero de 2016.

-----En este lineamiento, debo recordar que en los fallos -recientemente mencionados- pertenecientes a la Sala II que integro, he adherido -en ambos- a la decisión adoptada por la Vocal -instructora- de 4ta Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerros, en sus respectivos votos.

-----Concretamente, en los antecedentes citados se dejó establecido que *"la controversia se encuadra en los términos del artículo 186 del Código Fiscal (t.o. 2011, y correlativos anteriores), que en su texto pauta: "No constituyen actividad gravada con este impuesto: (...) d) las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Lo establecido en este inciso no alcanza las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza"* (el subrayado es propio).

-----"Al respecto, procede traer a colación el criterio sentado desde antiguo, por el TFABA, verbigracia en autos "Dirección Provincial de Rentas - Dpto. Inspección - (Yacimientos Petrolíferos Fiscales de Cap. Federal), sent. Del 05/10/1989, respecto de la interpretación que cabría hacer de la aplicación al caso del artículo 186 del Código Fiscal (t.o. 2011, y correlativos anteriores). En dicha oportunidad; se dijo: "Que ocupándose este Tribunal del disenso, corresponde hacer la distinción entre "exportación" y "rancho". Exportar es extraer efectos o productos del propio país a otros. La exportación no se configura solamente por el hecho económico de la expedición legal de la mercadería hacia mercados exteriores, sino que debe completarse con un receptor en el mercado extranjero que habrá de darle un destino económico comercial, que es la finalidad de este tipo de operaciones. En cambio, el léxico aduanero y marítimo, le concede otra acepción al vocablo "rancho", cuando lo define como una operación sobre mercadería destinada en cantidad y

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

proporción necesarias para aprovisionar o avituallar buques, para consumo de la tripulación y pasajeros de a bordo (Conf. Aldao, A.A., La exportación y el rancho en los impuestos internos al consumo, Rev. La información, Tº XLV, pág. 815 y el mismo autor en El concepto "rancho" frente al régimen fiscal, Rev. La información, Tº XXXXVII, pág. 184). Que sentado lo que antecede, se concluye que la provisión de removido de plaza para ranchos, no constituye operación de exportación, y por consiguiente no se encuentra comprendida en los términos del artículo 122 inciso d) del Código Fiscal. Por lo demás, esta interpretación se compadece con lo establecido por el Cuerpo en materia de exenciones impositivas, al considerarlas excepciones al principio de la tributación, por lo que deben estar expresamente establecidas en la legislación impositiva, no pudiendo resultar nunca una creación del juzgador (SENTENCIAS T.F.A.B.A., t. 1964/65, pág. 319 y causas "Fiat Concord y Servicios Eléctricos del Gran Buenos Aires", del 23 de octubre de 1973 y "Zitara Roberto Luis del 8 de julio de 1988").-----

-----"Sobre el tema, y a mayor abundamiento, cabe recordar los Considerandos expuestos por la Sala III, en los autos "Mattina Hnos. S.A.", sentencia del 05/06/01, Voto de la Dra. Navarro, en los cuales se expusieron otros fundamentos adicionales para no considerar como exportaciones a las ventas rancho. Así, a partir de un análisis de las normas involucradas, tanto nacionales como provinciales se dijo: "...que el legislador provincial al establecer que no constituyen actividad gravada las exportaciones efectuadas al exterior, es decir, fuera del territorio sometido a la soberanía nacional en su concepto Jurídico político, se aparta de lo dispuesto por el Código Aduanero en el cual en su artículo 9 "define exportación como "la extracción de mercaderías de un territorio aduanero", entendiéndose por tal la parte del ámbito mencionado en el artículo 1º en el que se aplica un mismo sistema arancelario y de prohibiciones económicas a las importaciones y a las exportaciones según el artículo 2º de la Ley 22415, concepto este último no coincidente con el territorio aduanero nacional. Que por otra parte el artículo 136 inciso d) del Código Fiscal (actual 186 inc d), remite a la ley aduanera en cuanto "a la sujeción de los mecanismos aplicados por la A.D.A." de cuyo análisis se colige que por mecanismos debe



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
“**MASSALIN PARTICULARES S.A.**”

entenderse los requisitos de orden documental a cumplir en sede aduanera, la presentación, registración y trámite de solicitud de destinación de exportación (permiso de embarque) hasta obtener el libramiento de la mercadería, aplicable a esa destinación de exportación (artículos 321 y siguientes del Código Aduanero), no siendo procedente interpretar el reenvío al artículo 513 de ese ordenamiento legal. Que cabe puntualizar que el Código Aduanero trata las destinaciones de exportación a consumo y suspensivos en la sección IV, capítulo I a V. Así Fernández Lalanne en el Código Aduanero Comentado — tomo I, pág. 597— en el comentario al art. 321 dice: “las solicitudes con las cuales se exterioriza por parte de los exportadores la intención de someter la mercadería a un destino definitivo o suspensivo de exportación son: para consumo (definitiva) y temporaria, tránsito de exportación y removidos (suspensivos) y son tratadas en los respectivos capítulos de esta sección VI correspondiente a los Regímenes Especiales del texto legal citado, capítulo V art. 506 a 516. Del análisis del mismo surge que el rancho no constituye una destinación de exportación “strictu sensu” en la ley 22.415, específica en la materia, sino una operación de un régimen especial, y definido por el art. 507 “Constituyen rancho, provisiones de abordaje y suministros del medio de transporte el combustible, los repuestos, los aparejos, los utensilios, los comestibles y la demás mercadería que se encontrara a bordo del mismo para su consumo y para el de su tripulación y pasaje”. Que, el art. 513 del Código Aduanero, a su vez establece que “cuando en un medio de transporte nacional o extranjero que debiera salir del territorio aduanero se cargara mercadería que tuviera libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho, provisiones de a bordo o suministros se considera dicha carga como si se tratara de una exportación para consumo, exenta del pago de los tributos que la gravaren, salvo disposición en contrario del Poder Ejecutivo”... Estableciendo el art. 514 que la carga que careciere de libre circulación en el territorio aduanero con destino a rancho se considera como si se tratara de importación para consumo y se halla sujeto al correspondiente pago de tributos. En consecuencia la ley no establece que el rancho es una exportación o importación para consumo, sino que les da similar tratamiento a los fines de

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

eximirlos del pago de los tributos aduaneros a las exportaciones, si la carga de rancho se hace con mercaderías de libre circulación y de gravar en cambio con los tributos a la importación a la carga de rancho con mercaderías importadas”.-

-----“En relación el planteo que considera vulnerado el artículo 75 inc. 1 de la Constitución Nacional, que atribuye al Congreso Nacional la competencia exclusiva para legislar en materia aduanera, es dable advertir que la diferencia entre los regímenes normativos nacional y provincial, encuentra respaldo constitucional, por un lado, en las facultades del Congreso de la Nación para legislar en materia aduanera y reglar el comercio con las naciones extranjeras (art. 75, incs. 1 y 13 de la CN.), y por el otro, las facultades de las provincias para establecer libremente impuestos sobre las actividades ejercidas dentro de ellas y sobre las cosas que forman parte de la riqueza general, así como determinar los medios de distribuirlos, sin otras limitaciones que las que resulten de la Constitución Nacional, siendo sus facultades dentro de esos límites, amplias y discrecionales (Fallos: 95:327; 151:359; 154:104; 179:98; 210:500; 243:98; 265:15; 286:301; 298:341, entre otros)”-----

-----Transcripto ello, observo que en el caso de autos, durante los períodos fiscalizados (2007 y 2008), se presentan situaciones fácticas idénticas a las suscitadas en las actuaciones ya dirimidas, por lo que considero, sobre la base de los argumentos relatados, rechazar la queja en tratamiento, lo que así declaro.-----

-----Por otra parte, corresponde examinar ahora el tema referido a los gastos por “regalías”, encontrándose en disputa si los mismos son computables (postura del recurrente) o no (criterio fiscal) a los fines de determinar el coeficiente unificado del Convenio Multilateral.-----

-----Al respecto he de señalar mi coincidencia con la línea seguida en forma reiterada por la jurisprudencia de la Sala II y III este Tribunal, en la que se ha sostenido que los gastos por regalías deben ser considerados como gastos no computables (conf.; “Massalin Particulares” del 21/05/13 Sala II; “Nike Argentina S.R.L.” del 24/11/16 Sala III, “Nestlé de Argentina S.A.” del 05/05/16 Sala III; “Massalin Particulares S.A.” del 11/02/16 Sala II, “Nidera S.A.” del 26/04/2018 Sala III -entre otros-).-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-115887/09
"MASSALIN PARTICULARES S.A."

-----Asimismo se puede advertir que la Comisión Arbitral, en un caso de similares características, se ha expresado en la misma dirección (Resolución dictada nro. 15/2012 "Nobleza Piccardo S.A.C. I y F. c/Pcia. De Bs.As"), en cuanto sostuvo que "*...los gastos por regalías realizados por el franquiciado son la compensación pecuniaria por la actividad desarrollada por quien concede el know how, pero no tiene relación con el ejercicio de la actividad económica llevada a cabo, en el caso que nos ocupa, por Nobleza Piccardo. Ambas actividades son independientes y, de ello se puede inferir, que los gastos por regalías, no proporcionan parámetros válidos para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción, consecuentemente, se está en presencia de un "gasto no computable" a los fines del armado del coeficiente respectivo*".-----

-----Que por lo expuesto, corresponde del mismo modo el rechazo de la queja introducida en este sentido, lo que así también declaro.-----

-----En referencia a la disconformidad manifestada por la parte en relación a que para ARBA los denominados "*gastos no significativos no deben ser computables a los efectos de establecer el coeficiente unificado*" por motivo que "*los mismos no se encontrarían en los Balances correspondientes a los ejercicios finalizados el 31 de diciembre de 2006 y el 31 de diciembre de 2007*", debo aclarar -en primer lugar- que aquellos surgen únicamente para el armado del coeficiente de gastos del período 2007.-----

-----Ello se logra desprender de los Considerandos del Acto en crisis -fs. 3367 vta- y especialmente del resultado arribado en la Apertura a Prueba ordenada en la etapa previa de las actuaciones (Disposición Delegada n° 53/13), donde se hizo lugar a la pericial contable ofrecida por la parte, en la cual propuso -específicamente- en el punto 5) que el perito contador designado "*Informe si el rubro Gastos no Significativos se encuentra incluido en los Balances cerrados al 31/12/2007 y 31/12/2008*". Allí, el Cdor. Ezequiel Gustavo Chehuen, elegido por la firma para realizar dicha tarea, luego de analizar dichos Balances y papeles de trabajo para el Convenio Multilateral 2007 y 2008, a fs. 3233 advierte que "*el monto total de cada rubro del Cuadro de Gastos de los Balances al 31/12/07 y 31/12/08 se encuentra considerado ya sea como*

Dr. Carlos Ariel Lapine

Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

distribuido o como no computable en el armado del Convenio Multilateral” por lo que concluye que “no se observa rubro alguno en concepto de Gastos no significativos” (el subrayado me pertenece).-----

-----Asimismo, en ese mismo estado del procedimiento, se puede observar que la Autoridad de Aplicación calificó de “indispensable” el dictado de una Medida para Mejor Proveer, disponiendo (en lo que al punto interesa) que, considerando las defensas del contribuyente (consistente, palabras más palabras menos en que los gastos no significativos surgían de los balances) y el Informe pericial contable presentado a fs. 3225/3310, el Departamento de Operaciones Área Metropolitana Morón *“Verifique si el rubro Gastos No significativos se encuentra incluido en los Balances cerrados el 31/12/2007 y el 31/12/2008 y si se encuentran identificados los rubros donde se encuentran registrados los gastos no significativos aducidos por el contribuyente en el cuadro de gastos del Balance cerrado el 31/12/2006”*.-----

-----En respuesta a ello, la Agente de ARBA María Soledad Galucci elaboró un informe final (fs. 3332/3333), en el cual destaca, por un lado, que en -coincidencia con el experto contable de parte- los Balances cerrados al 31/12/2007 y al 31/12/2008 “no existe el rubro gastos no significativos”, mientras que, por otro, “los gastos no significativos que surgen del papel de trabajo para el armado del coeficiente de gastos aplicable en el período 2007 (fs. 3253) se encuentran identificados en el Balance cerrado al 31/12/2006 (fs. 1005)”.-----

-----Por esa razón, la fiscalización procedió a considerar el gasto “no significativo”, por la suma de \$ 53.668,90, *“para el calculo del coeficiente de gastos aplicable en el período 2007 por utilizar los importes que surgen del Cuadro de Gastos del Balance cerrado el 31/12/2006 (Papel de Trabajo fs. 2824)”*.-----

-----Del relato expuesto, estoy en condiciones de aseverar que los gastos “no significativos”, contrariamente a lo que sostiene la firma, han sido considerados por el Fisco como computables para el armado del coeficiente unificado (por la suma de \$ 53.663,04), según surge tanto del Informe Final de la Agente fiscalizadora (fs. 3332/3333) como de los Papeles de Trabajo (fs. 2828 y 3253),



perdiendo el agravio su calidad de tal, lo que así declaro.-----

V.- En lo atinente con la sanción aplicada a MASSALIN PARTICULARES S.A., únicamente al período 2008 en razón de lo dispuesto en el Considerando III, consistente en una multa equivalente a un tercio del mínimo legal respecto de las diferencias adeudadas y regularizadas (art. 9), anticipo que la misma deberá ser revocada, bajo el argumento que expongo seguidamente.-----

-----De conformidad con lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes anteriores), esta Sala ha sostenido que la conducta punible radica en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose así la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándole al contribuyente la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de acuerdo con lo establecido en la norma citada.-----

-----En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la misma (*“no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho....”*). Siguiendo esa línea, se advierte que la defensa ensayada, tendiente a exonerarse de la sanción, está sustentada en pregonar que la empresa, en lo que tiene que ver con las “ventas rancho”, ha interpretado la norma *“de forma razonable”* considerando que con ello *“ha actuado al amparo de un error excusable”*. -----

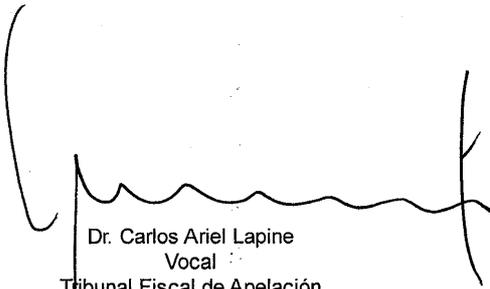
-----Sobre dicho punto, es criterio reiterado de la SCBA que *“El error, para ser excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias, que acompañaran o precedieran a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario.”* (Cooperativa Rural Ltda. Alfa c/Poder Ejecutivo s/Demanda contencioso administrativa, 14/12/1984), y que *“El error se reputa excusable cuando concurren razones o motivos suficientes para justificar el modo de obrar. Pero la conducta errónea no puede inhibir las consecuencias adversas para su autor,*

que surgen del ordenamiento aplicable, cuando el desacierto es producto de su propia negligencia" (Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Pet & Ko S.R.L. s/Apremio. 11/07/2012, entre muchas otras).-----

-----En ese sentido, vislumbro que la eximente prevista legalmente debe tenerse por configurada. Ello así, dado que, en atención a las circunstancias del caso concreto, nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal, ni bien se repara en la complejidad que presenta el asunto vinculado a las denominadas "ventas rancho" respecto a si deben -o no- tributar (tal como ha sido desarrollado en el punto IV del presente), como así también la restante causa de ajuste en tanto desde siempre ha sido motivo de dilucidación por la Comisión Arbitral, circunstancias que inducen a razonar que el contribuyente bien pudo haber entendido como acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando. Siendo así, bajo esta mirada, corresponde admitir la concurrencia de la causal exculpatoria, dejando sin efecto la multa aplicada por el artículo 9º del Acto Determinativo y Sancionatorio.-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por la Dra. María Soledad Gonzalez, quien lo hace, a fs. 3391/3402, en nombre y representación de "MASSALIN PARTICULARES S.A." y, a fs. 3385/3390, en calidad de gestor de negocios de los Sres. Marco Mariotti, Mirosław Marek Zielinski, Eugenio Indalecio Breard, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortíz Batalla, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 4244/2013. 2º) Dejar sin efecto la multa establecida por el artículo 9º, período 2007 por prescripción, y confirmar, en todo lo demás, la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.-----

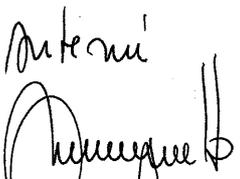

Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


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



Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Si bien adhiero a la solución que propicia el Vocal instructor, discrepo con la declaración de prescripción, en punto a la sanción aplicada respecto del período fiscal 2007 (efectuada de manera oficiosa), habida cuenta que para el análisis de su procedencia considero necesario que se verifique la invocación expresa por parte del interesado, toda vez que los agravios hacen a la medida del recurso y la facultad de pronunciarse de este Cuerpo (tal como lo expusiera en la causa emitida por esta Sala II, in re "Extra Sociedad Anónima", de fecha 22 de agosto de 2017, Registro N°2510, entre otras).-----

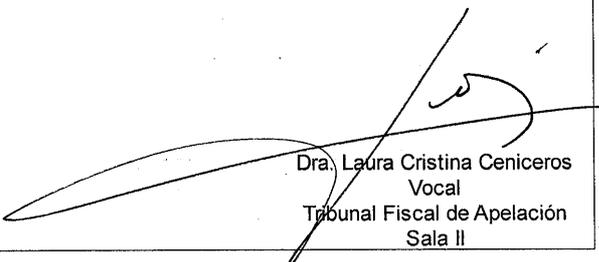
-----Ahora bien, respecto a la procedencia o no de la multa establecida en el artículo 9° del acto impugnado, concluyo que se encuentran dadas las condiciones necesarias para aplicar a la sanción impuesta para el año 2007 -al igual que respecto del período 2008- el eximente de error excusable, dada la naturaleza de la temática y cuestión debatida, tal como señala el Vocal instructor, lo que así declaro.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


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

Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros: Adhiero al Vocal Instructor, haciendo mía la discrepancia que expone el Cr. Crespi en su voto en torno a la declaración de oficio de la prescripción, respecto de la multa. Coincido asimismo con el Vocal preopinante en punto a la aplicación de la eximente de error excusable en atención a las particularidades que presenta el caso. Así voto.-----

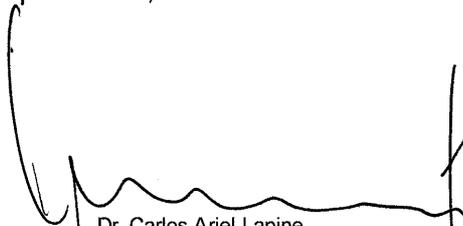

Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por la Dra. María Soledad Gonzalez, quien lo hace, a fs. 3391/3402, en nombre y representación de "MASSALIN PARTICULARES S.A." y, a fs. 3385/3390, en calidad de gestor de negocios de los Sres. Marco Mariotti, Mirosław Marek Zielinski, Eugenio Indalecio Breard, Christopher John Dilley y Javier Eugenio Sebastián Ortiz Batalla, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4244/2013. 2º) Dejar sin efecto la multa establecida por el artículo 9º y confirmar, en todo lo demás, la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.-----



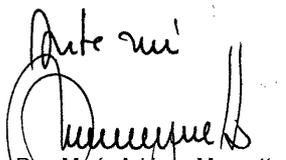
Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



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



Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2789
SALA II