



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 11 de julio de 2019.-----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente nº 2306-290162/07, caratulado “**FORD ARGENTINA S.C.A**” -----

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto, a fs. 3773/3822, por el Sr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de FORD ARGENTINA S.C.A y de los Sres. Enrique Alemañy, Grant Grigorian, Jorge Nicolás Di Nucci, Verónica Valeria James, Dino Zanetti, Carlos Juan Mignaquy y Hernán Eduardo Galdeano, todos con el patrocinio letrado del Dr. Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 4455/2012, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, ARBA.-----

-----Mediante dicha Disposición (obrante a fs. 3730/3763) se determinan las obligaciones fiscales de la firma, como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los períodos fiscales 2006 (enero a diciembre) y 2007 (enero a agosto), por el ejercicio de las actividades “Fabricación de vehículos automotores” (Código NAIIB 341000), “Venta de autos, camionetas, y utilitarios, nuevos, excepto en comisión” (Código NAIIB 501111), “Venta al por mayor de partes, piezas, y accesorios de vehículos automotores” (Código NAIIB 503100) “Venta al por mayor de productos intermedios, desperdicios y desechos n.c.p” (Código NAIIB 514990), “Servicios empresariales n.c.p” (Código NAIIB 749900), estableciéndose en el artículo 5º diferencias adeudadas al Fisco por la suma de nueve millones ciento veintiséis mil ochocientos ochenta y nueve pesos con veinte centavos (\$ 9.126.889,20) con más los accesorios del art. 96 del Código Fiscal (T.O. 2011). A su vez, en el artículo 6º, se establecen saldos a favor del contribuyente por un monto de pesos trescientos diecisiete mil quinientos noventa y tres (\$ 317.593,00). Asimismo, en el artículo 7º, se aplica una multa por omisión del 10% del importe reclamado, y, por el artículo 8º, se atribuye responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago del gravamen, intereses y multa a los Sres. Alemañy Enrique, Grant Grigorian, Di Nucci Jorge, James Verónica, Zanetti Dino, Mignaquy Carlos Juan y Galdeano Hernán.-----

-----A fojas 3877 se adjudica la causa para su instrucción al Vocal de 5ta.

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

Nominación Dr. Carlos Ariel Lapine y se hace saber su radicación en la Sala II, integrada con las Vocales de 4ta. Nominación Dra. Laura Cristina Ceniceros y de 9na. Nominación Cra. Silvia Ester Hardoy en carácter de Vocal Subrogante.-----

-----A fojas 3882 se corre traslado del recurso a la Representación Fiscal obrando a fs. 3884/3896 el escrito de réplica.-----

-----A fs. 3906, por motivo de encontrarse pendiente de tratamiento el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ante la Comisión Plenaria, se suspende el tramite del proceso hasta concluir el procedimiento ante los organismos del Convenio Multilateral.-----

-----A fs 3911, la Representación Fiscal informa que la Comisión Plenaria ha dictado pertinente Resolución N° 34/2015, adjuntando copia de la misma obrante a fs. 3912/3913.-----

-----A fs. 3914 se comunica la Integración definitiva de la Sala con el Vocal de 6ta. Nominación Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, el levantamiento de la suspensión ordenada a fs. 3906 y se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra firme.-----

**Y CONSIDERANDO:** I.- En su escrito recursivo, la parte accionante comienza su relato solicitando la nulidad de la Disposición. Aduce que las planillas que se acompañaron con la Disposición en crisis, en las cuales se descompuso las diferencias totales entre los distintos tipos de actividades objeto de ajustes, "*no explican cómo cada uno de esos ajustes y conceptos incrementan la base imponible del impuesto reclamado a FORD*". Sostiene que "*el Fisco no ha realizado una apertura numérica por cada uno de los ajustes y conceptos que son objeto de ajuste*", desde donde asevera que tal falencia no le permite "*arribar a la apertura numérica por concepto del ajuste pretendido*".-----

-----Explica que la fiscalización corrigió el coeficiente unificado a partir de la corrección en el coeficiente correspondiente a gastos y luego liquida la base imponible discriminando los montos correspondientes a cada una de las actividades ajustadas, aplicando a posteriori el coeficiente unificado alcanzando así la base imponible atribuible a la Provincia. No obstante, alega que "*las planillas R-113 al no cotejar la base imponible liquidada en ellas con la base*



*imponible declarada por la contribuyente y en el mismo acto aplicar el coeficiente actualizado impide conocer con certeza en qué medida el ajuste se origina en el incremento del coeficiente unificado, y en qué medida se origina en la consideración de declaración de ingresos en defecto".-----*

-----Expone los montos que refleja la planilla R-222 para las actividades que identifica y señala la imposibilidad de discernir en qué medida dicha suma responde a las diversas causas de ajuste, las cuales -dice- en algunos casos llega *"hasta por cuatro ajustes diferentes".-----*

-----Culmina el punto explicando que *"la ausencia de la explicación de la composición y método de cálculo numérico de ajuste por concepto, priva a esta parte de la posibilidad de verificar si existen errores de cálculo, duplicaciones, y...conocer la magnitud numérica de cada uno de los conceptos observados, cercenando su derecho de defensa y ocasionando por ende la nulidad tanto de la Disposición que dio inicio...como así también la de la Resolución determinativa..."-----*

-----Seguidamente manifiesta que ARBA *"en ningún momento notificó"* la Medida para Mejor Proveer dictada (Providencia 824/12, consistente en que un agente del Organismo analizara la documental como así también el informe pericial de parte), privándolos *"de su posibilidad de su participación, control y discusión de esa medida".-----*

-----Afirma que dicha deficiencia incurrida por la Administración le ocasionó un perjuicio, ya que las conclusiones a las que se arriba en la medida para mejor proveer, a su entender erróneas, son tomadas como fundamentos para desechar argumentos tendientes a impugnar ajustes efectuados por la Agencia.

-----Asimismo, sostiene que la denegatoria de la prueba pericial técnica e informativa ofrecida vulnera *"de manera flagrante el derecho de defensa"* de la empresa. Solicita se haga lugar a la nulidad y que se revoque la Disposición. Subsidiariamente a lo expuesto y en el caso que corresponda el principio de la subsanación, solicita se haga lugar a la prueba ofrecida en el punto X del recurso de apelación y ordene su producción.-----

-----Por otro lado, opone la prescripción de la acción fiscal para determinar los períodos 1/2006 a 8/2007. En este orden, transcribiendo los arts. 131, 133, 182

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

y 183 (Código Fiscal T.O. 2004) razona que dichas normas “...son claras cuando establecen que el impuesto sobre los Ingresos Brutos se ingresa y declara mediante 12 declaraciones juradas mensuales a lo largo de todo el período fiscal y que la declaración jurada anual tiene efectos sólo **informativos y no determinativos** de la obligación tributaria del contribuyente, por lo que –a diferencia de otros tributos como es el caso del impuesto a las ganancias- su presentación no genera el pago de saldo alguno a favor del fisco en el supuesto que los anticipos pagados durante el año fiscal no superasen la obligación tributaria final del ejercicio ni tampoco saldo a favor del contribuyente en el caso de darse la situación inversa”. Por ello considera que el plazo de prescripción, conforme lo disponen los arts. 24 y 3956 del Código Civil, “comienza a contarse a partir del día siguiente al vencimiento de la obligación de pago”.

-----Resalta que el instituto de la prescripción “se encuentra reglado por el Código Civil y, por ende, la Provincia se encuentra imposibilitada de establecer normas que se aparten de los principios fijados por el legislador de fondo”. Cita y transcribe in extenso jurisprudencia tendiente a avalar su parecer (“Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate” de fecha 1/11/2011 de la CSJN y “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada” de fecha 30/05/2007 de la SCBA).

-----En forma subsidiaria opone la prescripción de los períodos fiscales 1 a 12/2006. En este sentido entiende que, aún aceptando el criterio fiscal que asigna efectos a estos fines a la declaración jurada anual, cuyo vencimiento operó el 29/junio/2007, considera que el cómputo debe iniciarse el día siguiente al vencimiento de la obligación.

-----Finalmente invoca y plantea la inconstitucionalidad del art. 159 y 161 in fine del Código Fiscal (t.o. 2011) y similares del texto ordenado en 2004 .

-----De continuo formula los agravios que le causa la Disposición N° 4455/12 en relación al fondo de la cuestión.

-----En primer lugar, cuestiona las diferencias detectadas por el Fisco entre las declaraciones en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y el libro IVA ventas.

-----Aduce que la compañía aportó oportunamente documentación tendiente a conciliar las diferencias detectadas entre ambos, y que el fisco la aceptó



reduciendo la diferencia existente a favor del mismo. Reconoce que hubo una diferencia que Ford denominó “no localizada”, la cual no alcanzó al 2% de la base imponible del impuesto, siendo tomada en consideración por el Fisco para realizar el ajuste. -----

-----Reprocha el procedimiento utilizado, considerando que se basa en la ficción de entender que tales diferencias son ingresos alcanzados por el gravamen y agrega que dicho proceder “....demuestra una clara arbitrariedad al optar por la simplicidad de ajustar directamente las diferencias que favorecían al fisco, en lugar de verificar la correcta determinación de la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos efectuada por la empresa”.-----

-----En otro punto critica el tratamiento efectuado respecto de la cuenta “recupero de gastos”, en cuanto el fisco incluye dichos conceptos (vinculados a recuperado de costos-estadía de camiones, fletes, recuperado de costos de correo, recuperado de costos-consejo consultivo, y publicidad) en la base de imposición.--

-----Expresa que los mismos no deben ser gravados en el impuesto a los Ingresos Brutos, en razón de la verdadera naturaleza que poseen las operaciones, aludiendo en tal sentido que, si bien los gastos fueron pagados en nombre propio, han sido “efectuados en favor de terceros, y recuperados a través de notas de débito”.-----

-----Describe cada uno de los conceptos y justifica su caracterización como recuperado de gastos: A) Costo Estadía Camiones. Indica que “FORD no fabrica camiones, sino que los importa para su posterior reventa. Dichos camiones permanecen en el puerto hasta su remisión a los concesionarios que los compran. La terminal portuaria Terminal Zárate S.A (TZ) factura y cobra a FORD un servicio de estadía de todos los vehículos durante su permanencia en depósito. Para el caso de los camiones, hasta los primeros siete días de estadía posteriores a la facturación, el costo está a cargo de Ford y todos los días que excedan dicho plazo son a cargo exclusivo del concesionario interviniente.”. Agrega que para recuperar el costo que le corresponde soportar a los concesionarios le emite una Nota de Débito, por lo que manifiesta que el débito por el recuperado no puede convertirse en un ingreso gravado por el tributo.-----

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

-----B) Flete. Afirma que aquel *"facturado a FORD por las empresas Transportes Furlong S.A y Cargo Servicios Industriales SA comprende el costo del traslado de los vehículos desde la planta o depósito donde se encuentren alojados hasta el domicilio del concesionario"*, señalando que el mismo *"es asumido íntegramente por el concesionario"* y FORD para recuperarlo emite una nota de débito que incluye lo pagado a los proveedores del servicio y el gasto administrativo que demanda su gestión. Expresa que el procedimiento utilizado no genera ingresos gravados para FORD.-----

-----C) Recupero de costos de correo. Manifiesta que *"el perito de parte demuestra que la tarifa recuperada por FORD de los concesionarios que utilizan el servicio de bolsín, coincide exactamente con el valor de la tarifa pagada por FORD a Correo Argentino S.A."* y adiciona que *"con dicha documentación resulta probado que FORD recupera exactamente el mismo valor pagado y que no obtiene ganancia alguna de este tipo de operación, no constituyendo por lo tanto, de ninguna manera un ingreso sujeto al impuesto."*-----

-----D) Publicidad. En este orden señala que la Agencia pretende que los débitos efectuados a los concesionarios por publicidad compartida integren la base imponible. Apunta que los procedimientos explicados por el perito en su informe complementario que consta a fs. 3649/3688 dan cuenta que el monto que se incluye en las Notas de Débito se corresponde con el 50% del importe de la factura que le da origen, constituyendo un auténtico recupero de gastos. En franca oposición al criterio de ARBA, que sostiene que no hay respaldo documental de dichas notas de débito que identifiquen que esos conceptos fueron facturados por cuenta y orden de un tercero, razona que ello es un requisito meramente formal que no puede modificar la verdadera naturaleza jurídica del hecho, esto es un gasto compartido por las partes.-----

-----Finiquita el tema destacando que *"los recuperos de gastos... no constituyen una retribución por el ejercicio de la actividad desarrollada por la firma como lo considera erróneamente el fisco. Pretender su incorporación a la base de imposición implicaría engrosar la misma en forma arbitraria, indebida e injustificadamente"*.-----



-----A renglón seguido aborda la causa de ajuste relativa al encuadre fiscal de la venta de unidades en el marco del sistema de planes de ahorro. Al respecto, y a modo de síntesis de la cuestión controvertida, expone que el punto a dilucidar consiste en establecer *"si los vehículos fabricados por la firma, que son comercializados en el marco de los Planes de Ahorro, son vendidos por Ford a los concesionarios (criterio de Ford) o si son vendidos directamente a los suscriptores de los planes de Ahorro (criterio del Fisco), basándose ésta última postura en una norma infra-legal"* (en puntual referencia al primer párrafo del art. 636 inc. a) de la DN 1/2004).-----

-----Explica, en forma minuciosa, la conformación y funcionamiento del sistema de ahorro, así como también identifica las partes intervinientes. De allí, asevera que *"no existen vínculos que relacionen de manera directa a los adquirentes de automóviles en el marco de un plan de ahorro previo con la terminal automotriz sino que... entre ambos se ubica la concesionaria"*. Declara que *"la relación entre la terminal y el adquirente final es la misma que en las ventas tradicionales, siempre interviene un concesionario a quien la terminal le entrega y factura la unidad a precio mayorista y éste luego entrega y factura la unidad al cliente a precio minorista (precio al público)"*.-----

-----A continuación postula la improcedencia del ajuste fundándose en la violación del principio de legalidad. En este orden, entiende que el plexo normativo del gravamen conduce a caracterizar las operaciones en examen bajo el tratamiento previsto para la actividad industrial que despliega Ford como terminal automotriz. Así, rechaza que se pretenda asignar un tratamiento diverso derivado de una norma emitida por el Organismo (art. 636 de la DN Serie B 1/2004), pues -a su entender- de este modo está *"exorbitando sus competencias propias e incursionando así en la creación de una norma de derecho tributario material, con clara vulneración al principio de legalidad"*.-----

-----Ilustra que la determinación practicada invoca una parte de la sentencia de este Tribunal, que transcribe, recaída in re "Lusargen SA" (Sala III, del 12/12/2006) para fundamentar la validez de la norma en su aplicación al caso. Al respecto explica que dicha causa involucraba a una concesionaria de "Sevel" por la venta de automóviles dentro de planes de ahorro, y que el Fisco

Dr. Carlos Ariel Lapine

~~Jocal~~

Tribunal Fiscal de Apelacion  
Sala II

*“sostenía que el concesionario debía tributar sobre el total de la venta de la unidad, puesto que el concesionario adquiría y vendía la unidad”.* Bajo este enfoque, pone de relieve *“la escasa consistencia en el criterio adoptado por ARBA para interpretar esta operatoria”*, al considerar -en el precedente- que el concesionario compra y vende y en el presente sostener que el vendedor directo de la unidad al suscriptor es la terminal.-----

-----Asimismo, trae a colación otra sentencia de este Cuerpo (“Sevel”, del 2/9/1999), en la cual se ratificó el tratamiento fiscal correspondiente a una venta de la fábrica al concesionario, reproduciendo dos párrafos del decisorio.-----

-----Seguidamente se expone en torno al principio de la realidad económica. Si bien admite que el acto no lo invoca expresamente, considera que si estuviera basado en una implícita aplicación del mismo *“el Organismo Fiscal realizó un inadecuado uso del principio ... establecido en el artículo 7 del Código Fiscal”*. Menciona que el criterio plasmado en el art. 636 de la DN 1/2004 tiene su antecedente directo en la DN nº 27/96, siendo que esta última modificó sustancialmente el sostenido por la Administración amparándose en dicho principio. -----

-----Menciona que *“ARBA no ha producido prueba que permitiera fundar una recalificación de los hechos declarados por el contribuyente. El Fisco no ha probado que FORD era la vendedora “directa” en este tipo de adquisiciones a través de planes de ahorro previo y, que por lo tanto, que hubiese correspondido una alícuota de impuesto superior o un tratamiento diferente... (industrial vs. Comercio)”*.-----

-----Señala elementos que, según su visión, permiten definir la actividad del régimen vinculado a los planes de ahorro. Entre ellos, enuncia que los planes de ahorro constituyen un régimen típico, guiado por motivos ajenos a los fiscales, a la par que es una actividad regulada por el Estado, haciendo puntual hincapié que compete a la Inspección General de Justicia el control y reglamentación de la actividad de crédito recíproco y ahorro para fines determinados, lo que descarta que tal operatoria constituya un diseño librado a la autonomía de la voluntad negocial.-----

-----Esgrime que la realidad económica ratifica el tratamiento dado a los



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

ingresos derivados de esta actividad por FORD, dejando en claro que "los verdaderos adquirentes del bien son los concesionarios" y por tal motivo "no existe una venta directa de la terminal al adjudicatario del plan, tal como lo pretende el fisco".-----

-----Detalla que es la concesionaria (i) quien recibe las solicitudes para formar parte del grupo de ahorro, (ii) que el comprador del vehículo es cliente de la misma, (iii) la que solicita el vehículo a la terminal, (iv) quien puede convenir con el cliente el cambio de modelo, (v) quien recibe de la terminal la factura por la unidad demandada, (vi) finalizando que ambos (concesionario y cliente) "mantienen una relación contractual desde el inicio del plan de ahorro hasta la entrega del vehículo".-----

-----En línea con lo anterior reitera que "el concesionario es la parte que vende la unidad al suscriptor (pues dispone cómo cumplir con su obligación), y que, por tanto, la terminal automotriz no es la vendedora "directa" de la unidad al adjudicatario." Y agrega que resulta evidente que "no existen vínculos que relacionen de manera directa a los suscriptores con la terminal automotriz. Esta realidad se encuentra respaldada por la instrumentación adoptada para la concreción de las operaciones, es concordante con el esquema contractual que regula la actividad de las partes."-----

-----Refiere que la prueba pericial producida ratifica que la realidad de la operatoria es concordante con el tratamiento otorgado por Ford, puntualizando los distintos aspectos de aquella que avalan su afirmación, en orden al "circuito documental y registraciones contables", "nota de Débito por señas que congelan precio", "factura por la entrega de la unidad", "notas de crédito por bonificaciones", "remitos que respaldan el traslado y entrega de los bienes", "inexistencia de vínculos directos entre Ford y los suscriptores de los Planes". Concluye advirtiendo que "toda la prueba producida ha ratificado el tratamiento tributario dispensado por Ford a las operaciones en examen".-----

-----Desde otro ángulo, alega "cambio de criterio del Fisco, sin sustento legal". Reitera que la Disposición Normativa Serie "B" 01/2004 (art. 636) tiene su antecedente en la Disposición Normativa "B" 27/96, y afirma -nuevamente- que a partir de esta última el fisco modificó el criterio que venía sosteniendo (DN "B"

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

18/1995) por el cual *“las terminales por sus ventas al concesionario....ingresarán el resultado de aplicar la alícuota determinada en la respectiva Ley Impositiva a la actividad industrial”*, no siendo acompañado tal cambio por una norma legal que lo avale, vulnerando de esa manera el principio de legalidad.-----

-----Indica que la disposición recurrida se apoya en el Informe N° 215/2000 de la Gerencia de Técnica Tributaria, haciendo transcripción parcial de su contenido, tal como -dice- lo hizo la Disposición. Advierte que de una lectura completa se desprende que admite la existencia de dos interpretaciones posibles sobre el tema que nos ocupa. Una, la propuesta por la Disposición Normativa N° 1/2004 y, la otra, que coincide con el criterio adoptado por la firma. Agrega que -incluso- dicho Informe hace referencia a la sentencia emitida por el Tribunal Fiscal de Apelaciones en la causa “Sevel” *“en la que se convalidó la interpretación que se encuentra en línea con la adoptada por esta parte”*.-----

-----Subsidiariamente manifiesta que, aún bajo el criterio de que las operaciones son ventas directas de la terminal al adjudicatario, el fisco incurre en otro error. En este sentido, razona que al considerar que se trata de “ventas a consumidor final” debe estarse a la definición otorgada por el Decreto 3354/95 e interrogarse quién es efectivamente el adjudicatario de las ventas en cuestión.

-----En esta dirección expresa que *“no toda venta a un “adjudicatario” debe ser tomada como hecha “a consumidor final” (Informe Dirección Técnica Tributaria 37/01)”*. En consecuencia señala que *“el Fisco debería haber verificado efectivamente, en cada operación, el destino de la unidad que disponga el adjudicatario, y haberle otorgado el tratamiento tributario correspondiente (industria o comercio)”*. Ejemplifica con la hipótesis en la cual el suscriptor del Plan es un concesionario, quien adquiere la unidad para reventa, esto es a una actividad económica posterior, desde donde pregona que no hay “venta a consumidor final”. Expresa que esto último está previsto en el segundo párrafo del apartado a) del art. 636 de la DN 1/2004 en cuanto establece que *“cuando los concesionarios .....resulten los verdaderos adquirentes del bien, la tributación deberá ser acorde con la real situación acontecida”*.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

-----Seguidamente refiere al ajuste basado en la información aportada por la firma que surge del total mensual de los ingresos provenientes de la venta de "repuestos", mediante el cual el Fisco sostiene que deberían haber sido declarados bajo la actividad "Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios automotores" (NAIIB 503100) y no en el Código NAIIB: 501111 "Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto comisión", señalando al respecto que no es correcto que el Organismo sostenga que se constataron diferencias, ya que -a su entender- *"resulta totalmente intrascendente y carente de efectos prácticos dado que cualquiera de las dos actividades mencionadas tributan el impuesto aplicando una misma alícuota, que conforme lo reconoce la misma resolución impugnada es del 3,90%"*.-----

-----En otro punto, menciona la improcedencia del ajuste que hizo el fisco respecto a los gastos por regalías y asistencia técnica.-----

-----Asevera que los gastos mencionados deben ser considerados como gastos computables en la confección del coeficiente de gastos dentro del Convenio Multilateral. Expresa que para el cálculo del coeficiente de gastos, el art. 3 del Convenio resulta ser taxativo en la enumeración de los gastos no computables y enunciativo en cuanto a los computables, desde donde considera (con cita de la Res. CP 24/10) que las regalías al no estar expresamente enunciadas como no computables, son computables como gasto. De igual manera, aduce, se arribaría a la conclusión que se trata de gastos computables teniendo en cuenta la expresión de la norma cuando alude en general a "todo gasto de compra, administración, producción y comercialización", explayándose luego a justificar su postura en el entendimiento que el propósito ha sido considerar "computables" a todas las erogaciones que se vinculen con la actividad productiva, trayendo a colación los contratos de transferencia de tecnología suscriptos entre FORD Argentina (como licenciataria) y Ford Motor Company y Ford Global Technologies LLC (como licenciataria) de cuyo contenido -que describe- intenta avalar su interpretación consistente en que sin la transferencia de conocimientos técnicos *"no hubiera sido posible que Ford hiciera funcionar la fábrica y fabricara vehículos"*.-----

-----Paso seguido, cuestiona el criterio fiscal vinculado al cómputo de pago a

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

cuenta del régimen jurídico básico e integral para personas discapacitadas.-----

-----Relata el tratamiento dado por la firma a los mencionados pagos generados por la aplicación de la ley 10.592, el cual otorga la posibilidad de *“imputar como pago a cuenta del Impuesto a los Ingresos Brutos el 50 % de las remuneraciones abonadas al personal con discapacidad en oportunidad de liquidar los correspondientes anticipos”*.-----

-----Explica que luego de producida la prueba pericial contable se rectificó el ajuste inicial admitiendo la postura de la empresa, excepto en lo relativo al computar como crédito fiscal el 50% de las remuneraciones abonadas al Sr. Luis Bianchi durante los períodos 06/2007 a 08/2007. Considera que con la prueba acompañada *“se ha demostrado cabalmente la continuidad de la discapacidad de Luis Bianchi hasta su retiro por invalidez”*.-----

-----Desde otro ángulo, peticona que se reconozca el saldo a su favor resultante de la liquidación del anticipo del mes de diciembre de 2005, proveniente de percepciones/retenciones sufridas, que se traslada al período fiscal enero de 2006. Señala que el Organismo rechazó su cómputo por tratarse de un período anterior al fiscalizado, orientando el pedido por la vía del art. 133 del CF. Pone en números la situación que plantea, y grafica del modo que incluyó dicho saldo (\$ 364.332,22) en la Declaración Jurada del período Enero de 2006. Transcribe la norma que -entiende- habilita su cómputo (art. 330 DN 1/2004) y concluye manifestando que *“el cómputo de los saldos a favor del período anterior o del mes anterior al que se liquida, habiendo el contribuyente presentado las declaraciones juradas respectivas y efectuado el pago cancelatorio correspondiente, indica la incorporación de derechos a su patrimonio, que desconocidos por esa Administración Fiscal vulnerarían garantías y derechos constitucionales”*.-----

-----En lo restante, cuestiona los intereses aplicados, la multa impuesta y la responsabilidad solidaria endilgada. -----

-----En ese orden, postula la improcedencia de los intereses previstos por el art. 96 del Código Fiscal, alegando la inexistencia de mora culpable.-----

-----Afirma que no ha existido un accionar culpable por tanto no existe el elemento subjetivo, para concluir destacando que su obrar ha sido siempre



conforme a derecho, y que los ajustes que se practicaron por ARBA "se basan en criterios formales o en reglamentos administrativos infralegales que carecen de valor normativo y resultan incapaces de modificar lo dispuesto por normas legales".-----

-----Luego, en franca oposición de la sanción aplicada por la Disposición. Invoca la ausencia de tipificación del elemento subjetivo para la configuración de la omisión e invoca que la empresa "adecuó su conducta a las normas vigentes y aplicables...extremo de hecho que creó el convencimiento de proceder legítimamente..." por lo que corresponde la aplicación de la figura del error excusable. Cita jurisprudencia in extenso.-----

-----Finalmente se alza contra la extensión de la responsabilidad solidaria a los Sres. Enrique Alemañy, Grant Grigorian, Jorge Di Nucci, Verónica James, Dino Zanetti, Carlos Juan Mignaqui y Hernán Galdeano, peticionando la nulidad atento que "la intimación de pago al responsable solidario nunca puede ser efectuada en el mismo acto administrativo mediante el cual se intima al pago al deudor principal" agregando que las personas físicas solamente "podrían llegar a ser responsable solidario del pago de la deuda reclamada... si el deudor principal (es este caso FORD) no ingresara la suma exigida en el plazo legal establecido en el Código Fiscal y en la propia Disposición aquí cuestionada". Cita en apoyo fallo "Bruni Stella Maris c/ DGI" del 30/03/2004 de la C.S.J.N.-----

-----Denuncia la violación del art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional y el desconocimiento del art. 274 de la Ley 19.550.-----

-----Por último menciona que la responsabilidad solidaria es contraria a los principios básicos del derecho penal (personalidad de la pena), a las garantías constitucionales y a los tratados internacionales. Cita jurisprudencia.-----

-----Ofrece prueba documental, informativa y pericial técnica.-----

-----Informa la presentación del caso concreto ante la Comisión Arbitral en los términos del art. 24 inc b) del Convenio Multilateral.-----

II.- La Representación Fiscal contesta el traslado del recurso, y solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad.-----

-----En orden al planteo de nulidad incoado, destaca que ARBA respetó las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz invocando la

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

postura inveterada sobre el tema del Superior Tribunal de la Provincia, en cuanto a que *“es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa”*.-----

-----Remarca que *“en el acto en crisis se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen a los ajustes practicados y las normas aplicables a los mismos, como así también toda la documentación y defensas presentadas por el contribuyente”*. Cita jurisprudencia de este Tribunal.-----

-----A mayor abundamiento afirma *“que la crítica trazada por el impugnante se estructura sobre argumentos que permiten vislumbrar que el mismo ha tenido participación y conocimiento de los temas en crisis, por lo que habiendo ejercido debidamente su derecho de defensa, no existe agravio que permita justificar la nulidad petitionada”*.-----

-----Luego de ello, analizando el planteo vinculado con la falta de notificación de la Providencia N° 824/12, manifiesta que la misma *“fue emitida con carácter de medida para mejor proveer... a efectos de que el Departamento de Operaciones Área Metropolitana Vicente López procediera a realizar un análisis integral del ajuste efectuado en autos a partir de la documentación en los presentes producto de las pruebas producidas”* confeccionándose al respecto *“los formularios R-222 de fs. 3697/3704 que forman parte integrante de la Disposición aquí recurrida y debidamente notificados a fs. 3765/3772”*.-----

-----En torno a la cuestión atinente al rechazo de la producción de las pruebas pericial técnica e informativa y la pretendida violación al derecho de defensa, aduce que *“de la lectura de la disposición surge que el juez administrativo, previo análisis de las mismas, ha expresado los fundamentos de su improcedencia, conforme se expresa a fs. 3741/3742”*.-----

-----En referencia a la prescripción opuesta, y particularmente en relación a la remisión al Código Civil, destaca que el Código Fiscal *“es un ordenamiento de derecho sustantivo, y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

*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 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.)".*  
Cita jurisprudencia de la SCBA.-----

-----Indica que el impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio anual, por lo que *"los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual"*. En consecuencia esgrime que *"el cómputo del plazo prescripto se inicia -de conformidad con la dispuesto por el artículo 159 del Código Fiscal (TO 2011 y ccs. ants.), el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de la obligación de presentar la declaración jurada anual. Ergo, el cómputo a los efectos de establecer en el presente la alegada prescripción comenzó el 1º de enero de 2008 para el período mas antiguo -2006-, habiéndose notificado el acto determinativo en fecha 11 de diciembre de 2012 (fs. 3765/3772), se encuentra suspendido 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, de conformidad con lo establecido por el art. 161 inc. a) del mismo cuerpo legal."*  
Cita Jurisprudencia.-----

-----En lo que tiene que ver con el ajuste originado en las diferencias encontradas entre los ingresos declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y los que surgen del Libro IVA Ventas, sostiene que *"yerra el quejoso al manifestar que el procedimiento utilizado es arbitrario y carece de sustento,*

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

debido a que tal como lo expone el juez administrativo a fs. 3746 y 3746 vta. la fiscalización ha requerido en más de una oportunidad a la empresa que proceda a la conciliación de las mencionadas diferencias, lo cual ha sido cumplimentado parcialmente por el contribuyente aportando documentación en distintas instancias del procedimiento, lo cual, tal como lo explica el a quo fs. 3746 vta". Adiciona que el apelante "no ha acompañado ni en el descargo ni en esta instancia, documentación que permita dilucidar las diferencias", limitándose a manifestar que la conciliación que se requiere resulta "difícil".

-----En referencia al agravio relacionado con las cuentas recupero de costos-estadía de camiones, fletes, recupero de costos de correo, recupero de costos consejo consultivo y publicidad, por el cual la accionante considera que no deben ser gravados con el impuesto de marras, advierte que el asunto "se reduce a una cuestión de hecho para lo cual resulta indispensable contar con la prueba necesaria para acreditar la autenticidad de los dichos del contribuyente", siendo suya la carga de la prueba. Trae a colación lo expuesto por el Juez Administrativo a fs. 3748/3749, en cuanto a lo expresado por el perito de parte en la prueba producida y lo expuesto por el agente designado en la medida para mejor proveer dictada, desde donde concluye que "no se ha logrado desvirtuar la pretensión fiscal".-----

-----Respecto a la improcedencia del encuadre que realizó el fisco a las ventas de unidades en el marco del sistema de planes de ahorro, alega que son las mismas cuestiones esbozadas por el quejoso en su descargo, por lo cual se remite a las fs. 3750 vta y 3751 donde se analizan los planteos traídos. Transcribe sentencia de este Tribunal ("Coelho" del 14/6/2005 y "Rittner Norma", del 6/7/2005).-----

-----En cuanto a la supuesta ilegalidad de la Disposición Normativa "B" 01/2004, señala que "la Autoridad de Aplicación tienen poderes atribuidos por el Código Fiscal y demás leyes fiscales, referido a la aplicación de normas tributarias y a la recaudación de los impuestos, tasas y contribuciones, las que lo facultan a dictar Disposiciones Normativas (art. 1 y 8 del Código Fiscal t.o 2011 y ccs. ants.)". Así, considera que declarar la ilegalidad de la disposición normativa, implica tener que declarar su inconstitucionalidad, lo cual excede el



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

*"marco de las facultades de la Autoridad de Aplicación, conforme el art. 12 del Código Fiscal (t.o 2011 y ccs. ants.)".* -----

-----En lo concerniente al planteo subsidiario referido al análisis del destino que disponga el adjudicatario de la unidad, basado en que no siempre debe darse el tratamiento de venta a consumidor final, transcribe lo expuesto en el acto a fs. 3751 cuando remite que ello fue punto de la Medida para Mejor Proveer.-----

-----Desconoce el motivo de agravio vinculado al reencuadre de los ingresos derivados de la venta de repuestos, ya que como lo expresa el mismo recurrente al momento de hacerse el ajuste ambas actividades (Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos excepto comisión NAIB 501111) como la ajustada (Ventas al por mayor de partes, piezas, y accesorios para vehículos automotores NAIBB 503100) tributaban a la misma alícuota.-----

-----En alusión a la queja por la cual los gastos por regalías y asistencia técnica deben ser considerados como "gastos computables" para el cálculo del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, manifiesta que la cuestión se ha sometido a la resolución de la Comisión Arbitral de Convenio Multilateral, de conformidad con lo establecido por el art. 24 inc. b) y ccs. por el contribuyente, y como hasta el momento no se ha pronunciado, se esperará su resolución.-----

-----En relación al tratamiento efectuado al pago a cuenta generado por aplicación del Régimen de la Ley 10.592 que regula en la PBA el Régimen Jurídico Básico e Integral para Personas Discapacitadas, reitera lo expuesto por el Juez Administrativo a fs. 3753 vta.-----

-----En lo atinente con el saldo a favor generado en el período anterior (diciembre 2005) al fiscalizado, menciona que es criterio del Organismo de administración considerar que los saldos a favor considerados por el contribuyente "no constituyen crédito fiscal a su favor, hasta tanto la Autoridad de Aplicación determine los mismos, ya sea mediante los procedimientos establecidos para realizar la demanda de repetición o la determinación de oficio". Cita fallo del Tribunal Fiscal de Apelación ("Bodegas y Viñedos Lopez", Sala I del 17/5/2012).-----

-----Respecto a los intereses aplicados destaca que los mismos "constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio

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

*privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto”, sin requerir culpabilidad. En relación a la falta de mora culpable transcribe parte del fallo de la CSJN “Citibank N.A.c/DGI” (01/06/2000).-----*

*-----En el análisis de la sanción impuesta concluye que “habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal (T.O. 2011 y cc. ants)”. Agrega que “no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor”.-----*

*-----Concluye que la multa resulta procedente por motivo 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...”. Sostiene, respecto del error excusable, que la firma “no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses”.-----*

*-----Finalmente, en lo referido a la responsabilidad solidaria expresa que ésta tiene su fuente en la ley, exigiéndole al Fisco “la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la misma”, conforme los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal -T.O. 2011 y ccdtes-, por lo que no habiendo prueba de la inexistencia de culpa corresponde el rechazo del agravio.-----*

*-----Alega que no debe confundirse la legislación referida al funcionamiento societario con aquella que regula “el instituto de la solidaridad en materia fiscal, cuestión de competencia exclusiva de la provincia en virtud de las facultades no delegadas a la Nación (art. 121 de la Constitución Nacional)”. Deja en claro que la responsabilidad “en éste ámbito provincial no reviste carácter subsidiario”.-----*

*-----Por último, en respuesta a los planteos de inconstitucionalidad sostiene que se trata de una cuestión vedada a la presente instancia revisora por aplicación del artículo 12 del Código Fiscal.-----*

**III.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine:** Que corresponde pronunciarse en esta instancia acerca de si la Disposición Delegada Nº 4455/2012 dictada por la ARBA se encuentra ajustada a derecho.-----

*-----Antes de ingresar en el examen de los distintos cuestionamientos de fondo*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

que se han formulado, corresponde, por una cuestión de orden lógico, abordar la procedencia de aquellos planteos efectuados en el recurso de apelación que merecen previo tratamiento, como en el caso resultan ser los pedidos de prescripción y nulidad del Acto en crisis.-----

-----Así, en primer lugar, cabe dirimir si en la especie ha operado la prescripción de las facultades del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de FORD ARGENTINA S.C.A por los períodos **2006** (enero a diciembre) y **2007** (enero a agosto) al momento de la notificación de la Disposición apelada ocurrida el **11 de diciembre de 2012** (Fs. 3765/3772).-----

-----En este aspecto, es de observar que -básicamente- el razonamiento de la accionante está erigido tomando como punto de partida que el cómputo quinquenal debe iniciarse "*desde la fecha del título de la obligación*" (art. 3956 del Código Civil, texto según Ley 340), en razón de amparar su defensa de conformidad a la doctrina sentada en el 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 luego en "Ullate" del 1/11/2011, posteriormente seguida por el máximo tribunal provincial en los precedentes que cita, por medio de los cuales, en lo medular, se declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la legislación local en la materia en tanto se oponga a la regulación de fondo.-----

-----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, en el cual -como es sabido- en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto, se mantienen 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, desde esto último, considero que toda alegación basada en criterios jurisprudenciales vertidos sin tener en cuenta -obviamente- las nuevas normas antes citadas, adquiere un valor relativo, ni bien se repara que un renovado

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

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”, no obstante el pronunciamiento de la Suprema Corte Provincial sobre el tema emitido luego de la vigencia del citado Código, sobre el cual caben las siguientes reflexiones.-----

-----En este sentido, 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., es dable 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 ([www.scba.gov.ar](http://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.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
“FORD ARGENTINA S.C.A”

-----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 2006, 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 (el resaltado me pertenece).-----

-----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 (tal como sostiene la parte), 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 aparecen como una prestación parcial, a título provisional, de un deber no actual, es decir, potencial. De allí que se traten de ingresos computables a cuenta de una futura deuda definitiva, de tal manera que si la obligación de tributar no naciera, 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

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

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 2007.---

-----Tratándose del período 2006, el inicio del cómputo de la prescripción es el 1° de enero de 2008 completándose el período legal de 5 años el 1° de enero de 2013, desde donde se aprecia que la acción fiscal contenida en la Disposición apelada, notificada el día 11/12/2012 (fs. 3765/3772), 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 2006 y 2007, 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 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 1° 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*".-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

-----Bajo esa norma, debe entenderse que el término prescriptivo para establecer las sanciones correspondientes a los hechos acaecidos durante el período 2006 se extendió desde el 01/01/2007 hasta su fenecimiento el 01/01/2012, 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. 7º) 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. 7 de la Disposición en crisis en relación a las obligaciones del período 2006, lo que así declaro.-----

-----En torno al segundo planteo formulado referido a la nulidad, fundado en (i) la ausencia de explicación sobre la conformación del cálculo del "ajuste por concepto", (ii) la invalidez del acto apelado por no haberse notificado el dictado de la Providencia N° 824/12, ni su respectivo resultado y (iii) el rechazo de la producción pericial técnica y la informativa ofrecidas como prueba, anticipo que el mismo no puede prosperar por las siguientes razones.-----

----- (i) Al respecto, observo que carece de asidero la invocación relativa a la falta de explicitación del ajuste por concepto, pues la línea argumental que despliega el apelante, a fin de intentar demostrar su desconocimiento acerca del elemento en cuestión, afirmando que se encuentra "*privado de verificar si existen errores de cálculo, duplicaciones..., conocer la magnitud numérica de cada uno de los conceptos observados...*", se desdibuja por completo cuando se advierte que ello surge claramente de los Formularios R-222 acompañados con la Disposición en crisis (situación expresada en el art. 4º), donde se reflejan los guarismos discriminados para las actividades identificadas bajo los Códigos 341000, 501111, 514990, 749900, 503100 por los períodos fiscalizados. -----

----- Asimismo, vale señalar que el criterio y método aplicado por el Fisco para cuantificar la misma se puede apreciar en los Considerandos del acto recurrido cuando, aludiendo al relevamiento de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y comprobantes de pago (fs. 172/253), Libro IVA

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

Ventas (fs. 1910/1911), Mayores de Ingresos (fs. 753/821), papeles de trabajo aportados por el contribuyente (fs. 297/325, 357/456), Copia de Estados Contables certificados correspondientes a los ejercicios finalizados al 31/12/2005 y 31/12/2006, pasa a detallar individualmente las diferencias reclamadas actividad por actividad (fs. 3733/3738).-----

----- (ii) Con relación a la falta de notificación de la Medida para Mejor Proveer (Disposición N° 824/12), por medio de la cual se dispuso la designación de un agente fiscalizador a fin de que analizara la prueba documental adjuntada al descargo como así también el informe pericial presentado por el perito, no advierto que el proceder fiscal ostente la existencia de un vicio de la entidad que se pretende atribuirle, máxime si se tiene en cuenta que un actuar del Organismo, del modo ritual que peticiona el contribuyente, solo hubiera implicado un mero anoticiamiento al destinatario sin posibilidad de participación ni mucho menos cuestionamiento, toda vez que el Código Fiscal no habilita a interponer recurso alguno contra la Disposición recientemente apuntada (art. 113 del Código Fiscal).-----

----- (iii) Finalmente, me referiré a la situación de indefensión esgrimida a partir de la desestimación de la prueba ofrecida (pericial técnica e informativa) en la instancia previa.-----

----- En primer lugar, estimo dable esclarecer a la parte agraviada que la situación de indefensión esgrimida a partir de la desestimación -parcial- de la prueba ofrecida en la instancia previa, no implica aceptar, per se, sin más ni más, si se quiere en forma automática, que tal negativa estatal acarree la existencia de un vicio que torne nula la decisión, pues el juzgador debe apreciar si esta (la negativa del Fisco) ha sido fundada y, lo que es más importante, si los medios propuestos resultaban aptos, a priori, para esclarecer los hechos controvertidos.-----

----- Bajo este enfoque, reparo -por un lado- que la Administración ha abierto la causa a prueba, mediante la Disposición N° 2800/12, declarando admisible la prueba pericial contable ofrecida por el contribuyente en su descargo, teniendo por agregada la documental, y -por otro- que ha dado razón suficiente para proceder del modo que ha conducido el procedimiento en materia probatoria,



brindando los motivos que, a su entender, tornaban improcedente los restantes medios propuestos (ver considerandos del Acto a foja 3741 y Disposición N° 3047/12 originada ante el recurso de revocatoria interpuesto por la firma ante la negativa de producción de prueba pericial técnica e informativa), los cuales podrán ser compartidos o no, siendo esta la faz subjetiva del asunto en análisis que corresponde realizar al intérprete, ya sea este el destinatario o bien el juzgador en esta instancia. En este orden, no aprecio que el apelante exponga, siquiera sucintamente, en qué consiste la supuesta conducta arbitraria del accionar fiscal, en tanto advierto que solo se limita a decir, en definitiva, que el mero rechazo constituye el agravio que formula.-----

-----Ahora bien, por mi parte, debo enfatizar que coincido plenamente con los argumentos que se han desarrollado en la etapa previa, al momento de evaluar la viabilidad de la *informativa* ofrecida, y que son los mismos que, a la postre, han formado convicción en el suscripto para desestimar su producción en este ámbito jurisdiccional. En efecto, teniendo en cuenta que la misma versaba sobre un hecho relativo a las ventas bajo la modalidad de planes de ahorro, observo que la cuestión transita por definir, simplemente, un criterio interpretativo de lo dispuesto por la normativa vigente, por ende, alejada de dilucidar situaciones fácticas. Y en cuanto a la *pericial técnica*, siendo que el tema controvertido (carácter computable o no de ciertos gastos en el marco del CM) ha sido resuelto por la Comisión Arbitral, se advierte que el planteo devino abstracto en esta instancia, pues debe entenderse que el pronunciamiento recaído sobre el fondo de la cuestión ha subsanado los eventuales vicios que el acto pudiera revestir. -----

-----En razón de lo expuesto, corresponde descartar la acogida favorable de la nulidad articulada, lo que así declaro.-----

**IV.** Sentado lo anterior, es momento de dirimir el conflicto en función de los diversos agravios introducidos en el recurso de apelación interpuesto, no sin antes destacar que, la queja manifestada por la accionante en relación al criterio fiscal empleado a efectos de proceder a la conformación -para su posterior distribución- de la base imponible de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral, consistente en cuestionar la *no computabilidad de los*

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

gastos por regalías y asistencia técnica, ha sido planteada en forma simultánea ante el Organismo Interjurisdiccional, cuya acción ha sido resuelta por la Comisión Arbitral mediante la Resolución n° 1/2015 (obrante a fs. 3901/3903) y por la Comisión Plenaria en la Resolución n° 34/2015 (fs. 3912/3913), siendo oportuno recordar -por la trascendencia que reviste para resolver la causa- que la parte final del inciso b) del art. 24 CM establece que “*Las decisiones serán obligatorias para las partes en el caso resuelto*”.-----

-----Así, en este contexto, teniendo en cuenta que dicho Organismo ha zanjado la disputa en los términos vertidos en las Resoluciones mencionadas, no cabe sino tener por convalidada la postura adoptada por la Administración en cuanto a calificar a los gastos por regalías y asistencia técnica como “no computables”.

-----Resuelto dicho punto, cabe ahora abordar el análisis de los restantes temas que hacen al fondo del asunto, teniendo en cuenta el tenor de los agravios introducidos, los cuales delimitan el ámbito de actuación que se ha requerido a este Tribunal.-----

-----En este sentido, y a efectos de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se cuestiona respecto del reclamo dinerario, considero necesario señalar que las causas del ajuste han quedado suscriptas, según expone la Agencia a 3738 vta, a: 1) Erróneo encuadre de la actividad “Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios para vehículos automotores” (Código NAIIB 503100); 2) Declaración de Ingresos en defecto al momento de la determinación de la base imponible respecto de las actividades “Fabricación de vehículos automotores” (Código NAIIB 341000), “Venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos, excepto en comisión” (Código NAIIB 501111), “Venta al por mayor de productos intermedios, desperdicios y desechos n.c.p.” (Código NAIIB 514990) y de “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900) 3) Incorrecta deducción de pago a cuenta del beneficio previsto por el Art. 17 de la Ley 10.592, reglamentada según decreto N° 1149/90.-----

-----Frente a ello, el embate de la accionante se finca en los siguientes puntos que conforman -en definitiva- los agravios que le causa el acto que ataca: **A.-** Ingresos declarados en defecto respecto de los registros del Libro IVA Venta. **B.-** Omisión de declarar ingresos correspondiente a notas de débito por el



Piso 10 - La Plata

período de Enero 2006 a Agosto 2007 -recupero de gastos-. C.- Tratamiento fiscal aplicado por el contribuyente a las ventas de bienes mediante sistema de ahorro previo de unidades fabricadas en el país. D.- Deducción de pago a cuenta del beneficio previsto por el Art. 17 de la ley 10.592 reglamentada según decreto N° 1149/90. E.- Cómputo de Saldos a favor. En otro orden, las quejas se dirigen a cuestionar: F.- Intereses. G.- Multa por omisión. H.- Extensión de responsabilidad solidaria a los miembros de la Sociedad Comandita por Acciones. Así puntualizados, procederé a su tratamiento.-----

-----A.- En lo que tiene que ver con las diferencias surgidas entre los ingresos de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 172 a 253) y el Libro IVA Ventas (fs. 1901/1911), se puede observar que las mismas fueron notificadas inicialmente al contribuyente a los fines de que justifique dicha discordancia mediante Acta de Requerimiento R-054 N° 010034533 (fs. 1916).-----

-----En respuesta a ello, la firma acompañó documentación (fs. 2372, 2375, 2605/2610 y 2673/2675), un detalle de conciliación de diferencias por períodos fiscales 01/2006, 02/2006, 05/2006, 06/2006 01/2007, 03/2007, 05/2007 y 08/2007 y posteriormente (en contestación al traslado del artículo 48° del Código Fiscal) por 3/2006, 4/2006, 07/2006, 11/2006, 12/2006, 4/2007, 6/2007 y 7/2007, asimismo aportó nota (agregada a fs. 2569) donde intentó justificar una porción de las diferencias bajo el concepto "*señas que congelan precios...modalidad de Nota de Débito Prepago*" explicando que las "*ND/NC prepago se emiten cuando el concesionario paga la unidad aún no disponible y se grava en el IVA*", siendo distinto en el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ya que "*se gravan en el momento de la facturación*".-----

-----Analizado el circuito de facturación de la empresa por la fiscalización, la Administración tuvo por corroboradas sus afirmaciones y consideró razonable el criterio adoptado, trayendo ello como consecuencia la reducción de las diferencias reclamadas a partir de que los montos denominados "*señas que congelan precio*" que no fueron considerados para el armado de la base imponible.-----

-----En cuanto a la documentación adunada, el Fisco, remarcando que se

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

encuentra vinculada a los denominados "fletes", rechaza el criterio empleado por la firma, el cual consistía en considerarlos como recuperos de gastos, concluyendo que los montos por fletes deben conformar la base imponible. A idéntico resultado arriba la Autoridad de Aplicación respecto a las diferencias referidas a los períodos en que el contribuyente no aportó información alguna. - -

-----Frente a ello, al momento de interponer el recurso de apelación, la sociedad reconoce una diferencia mínima "*pendiente de explicación*" que denomina "*no localizadas*", pero destaca que las mismas no alcanzaron el 2%, y que estuvieron motivadas por el hecho de que "*el libro de IVA ventas contiene el detalle de todos los documentos emitidos por la firma, mientras que los ingresos para la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se obtienen a partir de la contabilidad*" y "*como los importes incluidos en el libro IVA y en la declaración del IIBB se encuentran contenidos en distintas bases de información, su conciliación resulta sumamente dificultosa.*" Pone de manifiesto que el procedimiento de considerar que dichas diferencias son ingresos alcanzados por el impuesto jurisdiccional es "*una clara arbitrariedad*".-----

-----Expuestas las posiciones, debo recordar -primeramente- que el tema referido a los fletes será abordado en el punto siguiente.-----

-----Ahora bien, en lo vinculado a las diferencias llamadas "no localizadas" por la fiscalizada, observo que -tal como sostiene la Representación Fiscal a fs. 3891- el contribuyente **no** ofreció en instancia del descargo ni en la presente instancia prueba alguna que sea capaz/idónea de acreditar/demostrar la estricta correspondencia entre ambas fuentes de ingresos (Libro IVA Ventas y DDJJ del IIBB), y con ello la justificación de las diferencias achacadas por la Administración.-----

-----Concretamente, la parte quejosa manifiesta su disconformidad en forma genérica respecto a la conformación de la base imponible ajustada sin acercar elemento alguno que, en forma específica, desvirtúe el actuar del Fisco. Esto queda más expuesto aún, cuando se logra advertir que ninguno de los puntos periciales ofrecidos se encuentran dirigidos a justificar la declaración en defecto de ingresos ante el Ente recaudador bonaerense en comparación con los registrados por la actividad en sus Libros IVA.-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
“FORD ARGENTINA S.C.A”

-----Por lo tanto, ante el déficit señalado, entiendo prudente concluir que corresponde rechazar la queja realizada en el presente y considerar procedente la sujeción a imposición de esos montos omitidos declarar por la empresa, tal como el Fisco lo ha realizado..-----

-----B.- Bajo este punto, es preciso hacer notar que el ajuste realizado por el Fisco estuvo basado en rechazar las notas de débito emitidas por la firma -a las concesionarias- en concepto de estadía de camiones, fletes, publicidad y de correo, en cuanto el contribuyente le asigna el carácter de “recupero de gastos”.

-----La Administración justificó su postura apoyándose, por un lado, en la nota de fs. 1920/1921 donde la fiscalizada respondió que *“la empresa no paga por cuenta de terceros”* y, por otro, en los Informes emitidos por la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral (ex DTT) N° 41/05 y N° 164/01, concluyendo que al no encontrarse *“demostrado por la documentación respaldatoria que los ingresos... se correspondan con el concepto de reintegro de gastos efectuados por cuenta y orden de un tercero..., los mismos no se encuentran comprendidos en lo normado por el artículo 162 inc. c) del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2004), y por lo tanto integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”*.-----

-----A su vez destaca que los ingresos obtenidos por “Estadía de camiones”, “correo”, y “publicidad”, *“se presentan como una retribución por el ejercicio de la actividad desarrollada por la firma”* asignándolos a la actividad “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900).-----

-----En contrapartida, la firma fija su posición rubro por rubro: A) Costo estadía-camiones: menciona que los camiones importados por FORD se estacionan en la Terminal Zárate S.A., quien *“factura y cobra... un servicio de estadía de todos los vehículos durante su permanencia en depósito...hasta los primeros siete días de estadía posteriores a la facturación, el costo está a cargo de Ford y todos los días que excedan dicho plazo son a cargo exclusivo del concesionario interviniente”*. Agrega que para poder recuperar dicha suma de dinero, FORD le emite una nota de débito a la concesionaria. B) Fletes: afirma que las empresas “Transportes Furlong S.A.” y “Cargo Servicios Industriales S.A.” son las que realizan el transporte de los automóviles que va desde *“la planta o*

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

*depósito...hasta el domicilio del concesionario". En consecuencia, FORD le realiza una nota de débito donde consta "el importe abonado a los proveedores del servicio y el gasto administrativo que demanda su participación". C) Costos de correo: destaca que el perito de parte "demuestra que la tarifa recuperada por FORD de los concesionarios que utilizan el servicio de bolsín, coincide exactamente con el valor de la tarifa pagada por FORD a Correo Argentino S.A." D) Publicidad: Transcribe parte de la pericia complementaria realizada por el experto, concluyendo que el "monto debitado constituía un auténtico recupero del gasto incurrido."-----*

*-----Expuestas las diversas posturas, vale recordar que en la temática vinculada al reintegro de gastos, esta Sala tiene dicho que "el criterio rector para desentrañar el punto transita por visualizar si las sumas aludidas representan una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia", por lo cual "la respuesta viene de la mano de la necesidad de observar las características propias de la actividad que el contribuyente desarrolla y, en particular, resulta de fundamental importancia fijar -liminarmente- el exacto alcance del hecho imponible" ("PROCOSUD S.A.", 22/05/2012, Reg. Nº 1597). Dicho de otra manera, y para expresarlo con los términos vertidos por la Sala III de este Tribunal (Corporac. Comunitarias S.A., Sentencia de fecha 22 de noviembre de 2011, Reg. Nº 2336), "no todo ingreso obtenido por un sujeto pasivo tributario debe conformar la base imponible del impuesto, sino aquel devengado en concepto de las operaciones realizadas por la firma..., en virtud de lo cual, si el contribuyente logra demostrar acabadamente que el ingreso obtenido no se corresponde con las operaciones que realiza, éste no deberá ser incluido en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos".-----*

*-----Así, en esta línea de razonamiento, siendo que la contribuyente, como hecho imponible ante el gravamen, desarrolla como actividad principal la fabricación y venta de vehículos nuevos, y teniendo en cuenta los conceptos de "recupero de gastos" que se presentan en el caso concreto (estadía de camiones, fletes, correo y publicidad), se puede apreciar la escasa relevancia que le atribuyo a la condición a que supedita el Organismo la procedencia de la*



deducción, cuando apoyándose en los Informes emitidos por la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral (foja 3733 vta.) N° 41/05 y N° 164/01 expresa que *"para que los gastos que se facturen en concepto de recupero de gastos no integren la base imponible del impuesto, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros...y ellos corresponder en denominación al importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero"*, ya que la omisión de la exigencia documental pretendida nunca puede dar lugar a presumir que se trata de ingresos derivados del ejercicio de actividad alguna, resultando, por tanto, abiertamente dogmática, máxime si se tiene en cuenta que, en el caso, los rubros examinados se encuentran alejados del hecho imponible.-----

-----Dicho ello, puede afirmarse que, en el segmento de la actividad económica que aquí concierne, frente a todos los sujetos que de un modo u otro se relacionan con FORD ARGENTINA S.C.A., que en el caso en análisis serían la Terminal Portuaria depositaria, los transportistas, la empresa de correo y de publicidad, advierto que todos estos últimos nombrados serían los que realmente obtienen ingresos gravados (por motivo de ser ellos los que verdaderamente prestan cada servicio); por lo que pretender que, además, la firma fiscalizada tribute sobre esos ingresos, so pretexto de no haber consignado que se factura "por cuenta y orden de", constituye, en definitiva, un mero formalismo reñido con la realidad económica que subyace.-----

-----En suma, a partir del enfoque que propicio para dirimir el punto, esto es visualizar si las notas de débito emitidas por FORD ARGENTINA S.C.A a sus concesionarias representan o no una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia, formo convicción en el sentido de asignar a los conceptos por estadía-camiones, fletes, correo, publicidad -siempre que NO se incluya monto alguno por gestoría- el carácter de reintegro de gastos trayendo como consecuencia la no integración de la base de medición del impuesto, lo que así declaro.-----

-----Por último, es dable aventurar que en el hipotético caso de que FORD ARGENTINA S.C.A haya obtenido ingresos por ello, sería producto de la intermediación sucedida entre el sujeto que -efectivamente- realizó el servicio y

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

la concesionaria, debiendo, por lo tanto, conformar su base imponible no sobre el monto total de las notas de débito emitidas (como sugiere el Acto) sino en razón a la diferencia que surja entre lo facturado a la concesionaria y el importe transferido a la empresa que llevó a cabo el servicio (artículo 195° del Código Fiscal t.o. 2011 y conc. anteriores).-----

-----C.- Corresponde analizar ahora el asunto relacionado con los ingresos provenientes de las ventas de automóviles efectuadas por la firma (terminal automotriz) en el marco de la modalidad de "Plan de ahorro".-----

-----En este sentido merece destacarse que la controversia está centrada en decidir si tales ingresos deben considerarse (tal la postura fiscal) como una "venta minorista a consumidor final", siendo éste el adjudicatario del plan, y por ende encuadrados dentro de la actividad "Venta de autos, camionetas, y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 501111) tributando, de conformidad a las Leyes Impositivas N° 13.404 art. 11 Inc. A, y N° 13.613 art. 11 Inc A vigentes para los períodos fiscalizados (**2006 y 2007**), a una alícuota de **3,90%**, o bien asignarles (según pregona el apelante) el tratamiento de una "venta mayorista", en razón de entenderse que los vehículos fabricados por FORD, que son comercializados en los llamados "Planes de Ahorro", son vendidos a los concesionarios, manteniendo el carácter de ingresos provenientes de una actividad industrial encuadrados en la actividad "Fabricación de vehículos automotores" (Código NAIIB 341000) alcanzada por la alícuota del **1,95%**.-----

-----La adopción de la postura fiscal está sustentada, básicamente (ver Considerandos del acto a fs. 3734 vta y 3750 vta), en lo expresado por el primer párrafo del inciso a) del art. 636 de la Disposición Normativa "B" 1/2004, en cuanto estableció que *"Para el caso de venta de bienes a través de planes de ahorro previo mediante círculo cerrado u operatorias de similares características, se tributará de acuerdo con las siguientes pautas: a) Se considerará que las terminales automotrices venden directamente los automotores al adjudicatario del plan, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada, debiendo tributar de acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 634"* (Venta a consumidor final). Adicionalmente cita el



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

Informe de la Gerencia General de Técnica Tributaria y Catastral N° 215/00, en el cual sostuvo -palabras más palabras menos- que la terminal automotriz es *"la que vende directamente al adjudicatario (venta a consumidor final)"* por lo que corresponde *"la consecuente aplicación de la alícuota prevista para comercio para la terminal..."*-----

-----En contrapartida, disconforme con dicha postura, el recurrente señala que *"el punto a dilucidar es si el ajuste puede estar fundado únicamente en una norma de categoría infra-legal"*, en puntual referencia a la norma transcripta, alegando que ello implica que la ARBA ha exorbitado *"sus competencias propias e incursionando así, en la creación de una norma de derecho material, con clara vulneración al principio de legalidad"* (su recurso a fs. 3791 vta y 3793). Asimismo extrae sus propias conclusiones del Informe 215/2000 antes mencionado, trae en apoyo de su parecer lo sentenciado por este Tribunal en "SEVEL" del 2/9/1999, y en subsidio plantea la aplicación del principio de la realidad económica al caso concreto, interrogándose -y respondiendo en forma negativa- acerca de si *"es válida una Resolución determinativa que hace aplicación del criterio sostenido en dicha norma infra-legal...cuando existe un cúmulo de pruebas que ratifican el tratamiento otorgado por el contribuyente"* (también a fs. 3791 vta.)-----

-----Así planteado el conflicto a dirimir, es posible avizorar que, de admitirse la impugnación que se efectúa de la normativa aplicada por la Administración bajo los argumentos críticos que vierte, la cuestión a desentrañar se desplaza a verificar la existencia de los presupuestos fácticos que se esgrimen, en particular que la concesionaria es la verdadera adquirente del bien (*"la relación entre la terminal y el adquirente final es la misma que en las ventas tradicionales, siempre interviene una concesionaria a quien la terminal le entrega y factura la unidad a precio mayorista y éste luego entrega y factura la unidad al cliente a precio minorista"*, asevera a fs. 3792 in fine). Por el contrario, si no resulta objetable la regulación contenida en la Disposición Normativa involucrada, en la instancia cabe prescindir de un análisis posterior en torno a los hechos. Anticipo que esta última mirada se impone para zanjar la contienda.

-----En efecto, en relación al cuestionamiento del quejoso relativo a la facultad

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

ejercida para el dictado de lo normado por la Disposición Serie B N° 1/2004 (art. 636), observo que el Juez Administrativo ha brindado respuesta transcribiendo parte de la sentencia emitida por la Sala III de este Tribunal en autos caratulados "Lusargen S.A." del 12/12/2006, donde se destaca especialmente que *"...este Cuerpo ha sostenido en autos "Dionisio Demattei S.A." sentencia del fecha 31/08/00, que el poder de imposición de las provincias y consiguiente interpretación de sus normas tributarias tiene jerarquía constitucional y que la autorización que el Código Fiscal acuerda a la Agencia de Recaudación de Buenos Aires (ARBA, ex Dirección Provincial de Rentas), en su Libro Primero Títulos II y III, la faculta para impartir normas generales obligatorias, para reglamentar e interpretar las normas tributarias, constituyendo una delegación en el órgano administrativo de facultades destinadas a la determinación, recaudación y fiscalización y se impone reconocer que las normas que se dicten en su ejercicio, integran el conjunto de disposiciones imperativas que instituyen y regulan la percepción de los impuestos"* (fs. 3751), afirmaciones que comparto plenamente y entiendo aplicables. Al respecto, vale enfatizar que carece de asidero, por errática, la réplica que realiza el apelante tendiente desbaratar dicho argumento cuando refiere que la causa citada (Lusargen) se trataba de un ajuste a una concesionaria y que el Fisco allí sostuvo una postura distinta a la actual, ya que consideró que la concesionaria adquiría y vendía la unidad, pues lo cierto es que el precedente traído -más allá que el pronunciamiento no lo convalidó- tuvo por finalidad justificar la potestad reglamentaria del Organismo, que resulta ser -en definitiva- el punto que aquí interesa.-----

-----Sentado ello, también descarto que el criterio de tributación fijado por la Administración al amparo de dicha potestad (conf. Art. 636 DN 1/2004) implique la *"creación de una norma de derecho material"* al *"realizar una calificación de los hechos que supone una competencia que sólo pudo haber efectuado el legislador"*, según razona el apelante a fs. 3793 y vta.. A fin de fundamentar tal aseveración, el camino del intérprete debe transitar el orden jerárquico de las normas, desde donde se podrá apreciar -adelanto- que lo dispuesto a nivel del órgano inferior no ha sido más que una **precisión** del alcance asignado por



aquellas (normas) de categoría superior.-----

-----Veamos. En este orden, siendo que el cuestionamiento apunta al criterio por el cual a los ingresos obtenidos por las ventas en cuestión se otorga el tratamiento de "ventas a consumidor final", cabe traer a colación el marco legal-normativo por el cual un sujeto (FORD) que realiza una actividad de fabricación y debe liquidar el gravamen según la carga (alícuota) que impone el legislador para la actividad industrial, bajo ciertos supuestos -y no obstante seguir revistiendo dicho carácter- puede estar alcanzado por *la alícuota* estipulada para la actividad que se desarrolla en el último eslabón de la cadena de comercialización, que vincula -en forma directa- al adquirente final con el agente económico ubicado en dicho lugar (usualmente, el comerciante "minorista").-----

-----Así, en primer lugar, merece recordarse que la legislación fiscal, desde antaño, contempló la situación de un industrial que pudiera realizar ventas a consumidor final. Así, el art. 149 del Código Fiscal, Ley 10.397 y concordantes de años posteriores (actual art. 217 del t.o. 2011) dice, en lo que aquí interesa: *"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, sobre la base que representen los ingresos respectivos, independientemente del que les correspondiere por su actividad específica"*.-----

-----Ahora bien, a partir de la suscripción por parte de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de agosto de 1993, del denominado "Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento", ratificado por la Ley Provincial 11.463, cuyo texto contempló -en lo pertinente- en el Acto Declarativo Primero punto 4 inciso e) desgravar a las actividades industriales *"excepto los ingresos por ventas a consumidores finales..."*, se implementaron las medidas acordadas mediante las Leyes 11.490 y 11.518, quedando excluidas de la dispensa *"las ventas que los contribuyentes alcanzados por el mismo efectúen a consumidores finales, las que continuarán tributando, en lo pertinente, de acuerdo a lo previsto en el art. 149 del Código Fiscal."* (art.1° Ley 11518).-----

---- A su turno, el Poder Ejecutivo Provincial, a fin de establecer el alcance que

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

debía darse al concepto de “consumidor final”, dictó, en primer término, el Decreto 3354/95. Dicho texto es modificado por el Decreto 2782/96 y posteriormente reemplazado por el art. 1º Decreto 4002/00, cuya vigencia es a partir del 1/1/2001 (conforme su art. 4º), oportunidad en la que se dispuso que *“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”*, -----

-----De este modo, del juego de las normas transcriptas, puede vislumbrarse que el tratamiento fiscal que se dispensa a la actividad industrial cuando ejerce actividades minoristas no es novedoso en la legislación bonaerense. De allí se desprende que la potestad reglamentaria que se analiza no ha sido más que el establecimiento de una pauta precisa en relación a un sector particularizado (industria automotriz) en el marco de aquellas y, por cierto, optando por una de las tantas variantes que la operatoria de planes de ahorro admite, ni bien se repara en los distintos vaivenes que ha suscitado esta problemática y de las cuales da cuenta el Informe nº 215/00 al que remito, a lo que cabe añadir, por ejemplo, el fallo dictado por el Tribunal Superior de Justicia de C.A.B.A. donde, en autos caratulados “Volkswagen Argentina S.A. c/GCBA Dirección General de Rentas (resolución 287-DGR-2000) s/recurso de apelación c/decisiones de DGR” del 16/08/2011, resolvió -por mayoría- que el monto correspondiente a la venta de automóvil originalmente adjudicado por plan de ahorro debe tributar como una venta directa de la fábrica al consumidor final (adjudicatario), siendo del caso destacar que en dicha sentencia, el Dr. Carlos Balbín, en su voto, justificó su decisión -entre otras razones- exponiendo que *“las empresas fabricantes de los bienes objeto de los ‘círculos de compradores’, generalmente (y, en el caso de los automotores siempre) comercializan sus productos, por medio de concesionarios o agentes que actúan a su servicio. Por tal razón, en el sistema de ahorro previo estos auxiliares no adquieren el carácter de verdaderos vendedores, sino que son la ‘larga mano’ de las empresas fabricantes (Farina, Juan M.; “Contratos Comerciales Modernos” 3ª ed., Bs. As., Astrea, 2005, t. 2, p. 163)”*.-----

-----Siendo así, no se advierte que lo dispuesto por el primer párrafo del art.



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

636 inciso a) de la DN B 1/2004 pueda recibir la calificación que atribuye el recurrente, cuando alega que el Organismo ha "exorbitado sus competencias propias e incursionando así en la creación de una norma de derecho tributario material", traduciéndose la misma -en definitiva- en una mera disconformidad con el criterio empleado. -----

-----Es más, la visión crítica bajo los conceptos vertidos se desdibuja al punto de desvanecerse, por contradictorio, cuando se observa que, al aludir en su recurso al cambio de criterio del Fisco -en referencia a sendas Disposiciones dictadas para el sector, esto es la n° 18/95 y 27/96, esta última fuente directa del art. 636 de la DN B 1/2004- sostiene la "claridad de criterio" de la primera (18/95), cuando en verdad, si de "exorbitancia" se trata, no cabe asignarle tal carácter a una norma si y a otra no, cuando provienen del mismo emisor. -----

-----Por lo demás, en torno a la defensa que ensaya relacionada con lo dispuesto por los Decretos reglamentarios antes citados, que en el caso (atento los períodos fiscalizados -2006 y 2007- sería el Decreto 4002/00 y no el 3354/95 que cita), si bien le asiste razón cuando postula que si el suscriptor del Plan de Ahorro destina la unidad adjudicada a una actividad económica posterior no hay una venta a consumidor final (tal el supuesto que el suscriptor sea una concesionaria, al que entiende comprendido en el segundo párrafo del inciso a del art. 636 Disp. Normativa Serie "B" 1/2004), ello debe corroborarse con la prueba respectiva que así lo acredite, no resultando suficiente -a mi entender, *por insignificante*- para desbaratar la pretensión fiscal que traiga a colación el Informe Pericial producido del cual -dice- "se observa que **existe un caso** (Grupo 6260 Orden 123) en el que un concesionario aparece como 'suscriptor' del Plan..." (el resaltado me pertenece).-----

-----Por último, no puedo dejar de mencionar la escasa o nula trascendencia que atribuyo al precedente "SEVEL" (sentencia de este Tribunal Sala Única, del 2/9/1999) que trae en apoyo de su postura. En efecto, si bien es cierto que en dicha ocasión -tal como sostiene el apelante- se convalidó la interpretación que se encuentra alineada con la adoptada por FORD, no debe perderse de vista que la causa versaba sobre los períodos fiscales 1983 a 1994, en los cuales no regía ninguna regulación específica para la operatoria, extremo que -cabe

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

entender- obligó al Cuerpo a pronunciarse haciendo eje en el análisis acerca de la naturaleza de los llamados Planes de Ahorro (es decir, su descripción) y en la prueba aportada (esto es, los hechos), y solamente citando las normativas dictadas por el Organismo recaudador a *mayor abundamiento*, tal el caso de la DN "B" 21/95, para puntualizar que la misma -de igual criterio a la conclusión a que arribó- se encontraba vigente al momento del acto impugnado, y respecto de la n° 27/96 para descartar su invocación por el ente fiscal en razón que la misma era inexistente a idéntico momento, todo lo cual permite advertir claramente el diverso enfoque y solución que se ha brindado en aquella oportunidad, respecto de los elementos (en especial, el normativo) que puede tener el juzgador frente al presente.-----

-----En virtud de todo lo expuesto, concluyo que los ingresos obtenidos por FORD ARGENTINA S.C.A (terminal automotriz) bajo la modalidad Plan de Ahorro-Plan Ovalo deben ser considerados producto de ventas realizadas directamente a los adjudicatarios de los planes (consumidor final), trayendo como consecuencia el encuadre de los mismos en la actividad "Venta de autos, camionetas, y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 50111), tributando a una alícuota de 3,90 % (Leyes Impositivas N° 13.404 art. 11 Inc. A, y N° 13.613 art. 11 Inc A), tal como lo estableció el Acto en crisis, lo que así declaro.-----

-----D.- Ahora bien, es momento de abordar el agravio direccionado al tratamiento otorgado por el Fisco a la imputación de los pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, efectuada por FORD ARGENTINA S.C.A., en relación a la mitad del monto de las remuneraciones de los empleados con discapacidad.-----

-----Al respecto, se puede observar de los Considerandos del Acto que la fiscalización, inicialmente, por intermedio de las Actas de Requerimiento R 0-54 Nro 10034978, Nro 10034250 y Nro 10035266, solicitó a la firma la acreditación de los requisitos establecidos por la Ley 10.592 (Régimen Jurídico Básico e Integral para las Personas con Discapacidad) y su Decreto Reglamentario N° 1149/90.-----

-----En respuesta, el contribuyente aportó Cálculo de deducción del Impuesto



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

sobre los Ingresos Brutos, Copias certificados de discapacidad de los empleados y Borradores del Sistema Único Seguridad Social sólo de los períodos 08/2007 y 12/2006, los cuales fueron rechazados como pagos a cuenta por la Autoridad de Aplicación en razón de la falta de acreditación "en forma fehaciente" de la continuidad de la relación laboral durante los períodos fiscalizados.-----

-----Luego de ello, en virtud de la producción de la prueba pericial contable y la documental ofrecidas por la parte en el descargo (Disposición de Apertura a Prueba N° 2800/12) y de la Medida Para Mejor Proveer ordenada por la Administración, la fiscalización procedió a rectificar, en su mayoría, el ajuste practicado en lo que tiene que ver con este punto (reflejado en papel de trabajo de fs. 3692 y Formularios R-222 de fs. 3697-3720). Únicamente mantuvo su pretensión originaria de no considerar las remuneraciones como deducciones del tributo en relación al empleado Luis Bianchi, exponiendo como fundamento la ausencia de "evidencias del certificado de discapacidad...vigente al momento de presentar las DDJJ IIBB de los períodos 06/2007 a 08/2007".-----

-----En su libelo recursivo, a los fines de demostrar la continuidad de la discapacidad del Sr. Luis Enrique Bianchi (conforme listado de empleados de fs. 3262), acompaña copia del certificado emitido por el Ministerio de Salud de fecha 31/05/2007, con validez hasta el 31/05/2012.-----

-----Previo a examinar la prueba documental, entiendo pertinente transcribir el artículo 208 del Código Fiscal (T.O. 2011), el cual regula la situación del caso: "Los empleadores que incorporen personas con capacidades diferentes podrán imputar, en la forma y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación, el equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las remuneraciones nominales que éstas perciban, como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos.../ En ningún caso, el monto a deducir sobrepasará el impuesto determinado para el período que se liquida, ni tampoco originará saldos a favor del contribuyente."-----

-----Transcripta la letra de la Ley, a partir del análisis del certificado mencionado (obrante fs. 3830), se logra observar que el mismo fue emitido por el Ministerio de Salud, Secretaría de Programas Sanitarios Servicio Nacional de

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

Rehabilitación, Ciudad de Buenos Aires, el día 31 de Mayo de 2007 y suscripto específicamente por los Dres. Guillermo M. Helfer M.N. 103.152 y Susana Paulos M.P. 41.992, ambos en el carácter de Vocales Titulares de la Junta Médica (Ley 22.431), los cuales le diagnostican al Sr. Luis Enrique Bianchi DNI 7.752.708, la enfermedad de "polineuropatía diabética" Tipo de discapacidad : "Motor", extendiendo la validez del certificado hasta el 31 de Mayo de 2012.-----

-----De allí, a tenor de la documentación agregada por el apelante en esta instancia, corresponde tener por acreditada la continuidad de la discapacidad del empleado Sr. Luis Enrique Bianchi DNI 7.752.708 durante los períodos en cuestión.-----

-----Por lo tanto, la ARBA deberá proceder a rectificar el ajuste, considerando como pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos el 50% de las remuneraciones nominales pagadas al Sr. Luis Enrique Bianchi, lo que así declaro.-----

-----E.- En torno a los saldos a favor del período anterior (Diciembre 2005) al comprendido en la presente determinación (2006 y 2007), y haciendo notar que el debate está centrado en decidir acerca de su cómputo o no en este proceso, considero necesario -desde el inicio- traer a colación lo dispuesto por el artículo 103 del Código Fiscal (T.O. 2011), el que en su parte pertinente establece que "*Los contribuyentes podrán compensar los saldos acreedores resultantes de rectificaciones de declaraciones juradas anteriores con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas correspondientes al mismo tributo, sin perjuicio de la facultad de la Autoridad de Aplicación de impugnar dicha compensación si la rectificación no fuera fundada.*" De la simple lectura de la norma transcrita, surge que el sujeto pasivo de la obligación se encuentra facultado para compensar el saldo a su favor que invoque (producto de una "rectificación" de DDJJ o no, pues quien puede lo más puede lo menos) con la deuda emergente de nuevas declaraciones juradas, como así también que el Fisco cuenta con la facultad de impugnar dicha compensación. -----

-----De este modo, adelanto mi postura contraria a la asumida por el Fisco, a partir de observar que, ante la evidencia invocada por la firma fiscalizada ya en oportunidad de presentar el respectivo descargo de fs. 3110/3147 (copia del CM



Provincia de Buenos Aires

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

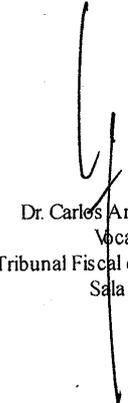
Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

03 -agregado a fs. 3375 como Anexo V de la prueba documental- del cual surge un saldo a su favor de \$ 364.332,22 respecto de la jurisdicción 902 -Pcia. Bs.As.- con vencimiento en el mes 12/2005, es decir anterior al primer mes aquí ajustado -01/2006, según art. 4 de la Disposición apelada-), la Autoridad de Aplicación no ejerció la facultad de verificar la certeza de tal saldo y/o impugnarlo o aceptarlo en su caso, limitándose —ver foja 3754.- a expresar que *"...el mismo es anterior al período fiscalizado,...careciendo de competencia para verificar períodos anteriores en las presentes actuaciones, sin perjuicio del derecho que posee el contribuyente de recurrir al mecanismo previsto en el artículo 133 del Código Fiscal (T.O. 2011)"*, criterio reiterado por la Representación Fiscal en su alegato a fs. 3893 vuelta, con cita del precedente de este Tribunal "Bodegas y Viñedos Lopez SAIC", Sala I, del 17/5/2012, el cual -vale resaltar- se conformó con el voto contrario -en minoría- del suscripto.-----

-----Tal conducta fiscal (pasiva), a mi modo de ver, no encuentra justificación alguna en la especie, máxime si se tiene en cuenta, por un lado, que tuvo necesariamente a la vista la contabilidad del año anterior (2005) para elaborar el coeficiente unificado de Convenio Multilateral y, por el otro, que el saldo favorable argumentado por la empresa integraba los pagos del período fiscal 2006 que estaba fiscalizando, resultando -por ende- inescindible de dicha determinación impositiva.-----

-----Dichas circunstancias valoradas en conjunto, en mi opinión, tornaban imperioso que el Fisco hubiera revisado la información volcada en la declaración jurada acompañada (CM 03 de fs. 3375), sin desentenderse del análisis de la situación planteada y continuar -sin más- con el procedimiento de determinación, en forma antojadiza y reñida con elementales principios de buena fe procesal, reclamando a la postre un crédito fiscal que, en caso de no haberse recurrido a esta instancia procediendo a su abono, luego sería un eventual adeudo fiscal mediante la tramitación de la demanda de repetición que se le indicara al contribuyente, escenario que constituye -sin dudas- un dispendio de actividad para las partes involucradas.-----

-----Consecuentemente, a la luz de las particularidades acaecidas, entiendo que el Organismo tributario tenía la obligación de expedirse con relación al

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

saldo a favor planteado por el contribuyente y, ante la omisión incurrida, en esta instancia corresponde darle por decaído el derecho que emerge del citado art. 103 del Código Fiscal y convalidar la metodología empleada por la empresa apelante, debiendo la Autoridad de Aplicación proceder a su cómputo en la liquidación final a practicarse, lo que así declaro. -----

-----F.- En cuanto a este punto, estimo pertinente destacar que los intereses constituyen una indemnización debida al Estado en concepto de resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de las obligaciones impositivas. En razón de ello, la sola lesión que se produce en el patrimonio estatal, por el mero retardo en el cumplimiento del pago, justifica su aplicación.-----

-----Ahora bien, lo expuesto no significa, en modo alguno, una exclusión estricta de la "mora culpable" del ex artículo 509 del Código Civil (actualmente arts. 886 y 888 del Código Civil y Comercial, aprobado por Ley 26.994). Es que en el caso, entre otras circunstancias, solo podría admitirse la discrepancia en lo concerniente a la interpretación de las normas involucradas, particularidad ésta que si bien se constituye, a mi modo de razonar, en causal suficiente de error excusable para desbaratar un reproche de índole sancionatorio, no ocurre lo mismo frente a los accesorios en cuestión, es decir de tributos, los cuales requieren a los fines de su exoneración, entiendo, la presencia de algún elemento extraño a la voluntad del obligado (caso fortuito, fuerza mayor, etc.), que no han sido siquiera invocados -ni mucho menos demostrados- en autos, motivo por el cual propugno confirmar que corresponde la liquidación de intereses.-----

-----Por otra parte, debe tenerse presente la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación "Citibank N.A. c/ D.G.I" (01/06/2000, citada por la Representación Fiscal en su alegato, cuando en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *"Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Artículo 509 del Código Civil -que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario -en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos*



*que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Artículo 1º de la ley 11.683 t.o. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)- que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor –que deben ser restrictivamente apreciados- han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto –o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas”.*-----

-----**G.-** En lo atinente con la sanción aplicada a FORD ARGENTINA S.C.A. únicamente al período 2007 en razón de lo dispuesto en el Considerando III en lo relativo a la prescripción de la acción represiva respecto al año 2006, consistente en una multa equivalente al 10% del impuesto dejado de ingresar (art. 7), 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 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.-----

Dr. Carlos Ariel Lapine  
Vocal

Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

-----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 firma *“adecuó su conducta a las normas vigentes y aplicables... extremo de hecho que creó el convencimiento de proceder legítimamente...”* considerando que con ello *“se cumplen los requisitos para hacer procedente la aplicación del 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 la complejidad y 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 que sobre uno de los puntos que ahora subsiste crédito fiscal (gastos computables o no en el marco del CM) han existido importantes divergencias en uno u otro sentido, y el restante, atinente a la venta de automóviles bajo la modalidad del Plan de Ahorro, ha sido una arista de la tributación supeditada a los vaivenes de los distintos criterios sostenidos en las diferentes Disposiciones



Normativas (Serie B N° 18/95, N° 27/96 y N° 1/2004), circunstancias todas ellas 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 7° del Acto.-----

-----H.- Finalmente, corresponde adoptar una decisión sobre la viabilidad de hacer efectiva la pretensión fiscal respecto de las personas humanas a que se refiere el art. 8 de la Disposición en crisis.-----

-----Al respecto, se observa que todos los endilgados solidarios se agravan, por un lado, de la realización, de manera unificada, del procedimiento determinativo que les adjudicó la responsabilidad solidaria e ilimitada junto con la deudora principal, sin haberse realizado, previamente, uno contra la empresa, y -una vez firme- otro posterior contra su persona citando fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional. Mientras que, por otra parte, arguyen su discrepancia con la extensión de responsabilidad que les endilga el Organismo, en razón de imputar a todos *“sin que se haya demostrado por un juez comercial...que faltaron a sus obligaciones o que actuaron...con dolo, abuso de facultades o culpa grave como exige el art. 274 de la Ley 19.550”*. -----

----- En base a ello, comienzo por recordar lo que prescribe la legislación fiscal en la materia, respecto de terceros ajenos al hecho imponible. Así, el artículo 21 del Código Fiscal (T.O. 2011) dispone que: *“Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes —en la misma forma y oportunidad que rija para éstos— las siguientes personas: ....2 Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica...”*. A su turno, el artículo 24, agrega —en lo que aquí interesa- que tales personas *“responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”*,

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

disponiendo en su parte final que *“El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”*.-----

-----Expuesta la normativa, se puede preluir que el legislador bonaerense ha consagrado la responsabilidad solidaria e ilimitada de quienes administren o integren los órganos de administración de las personas jurídicas que sean contribuyentes, y así también que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento de aquel, 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 (Cfr. Giuliani Fonrouge “Código Fiscal de la Pcia. de Buenos Aires”, pág 37. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980).-----

----- A mayor abundamiento, en relación a la “subsidiariedad” alegada, resulta preciso traer a colación lo previsto por el segundo párrafo del art. 113 del Código Fiscal, que –en mi opinión- encierra definitivamente la respuesta a la problemática planteada. Dicha norma establece que *“A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de ese cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas”*.-----

-----De lo allí estipulado se infiere que la responsabilidad en análisis se somete, a la par, a la atribución de responsabilidad del contribuyente, pues no puede exigirse una deuda fiscal a un responsable solidario, si la misma no ha sido determinada con relación a la deudora principal. Sin perjuicio de ello, y aquí se centra el meollo de la cuestión, el procedimiento que se desarrolle contra ambos debe efectuarse **conjuntamente**, esto es, en un mismo y único trámite (“Comercializadora Del Sur S.R.L., sent. del 18/10/2010).-----

-----En cuanto al fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación Argentina mencionado por la parte apelante (“Brutti, Stella Maris c/DGI” del 30/03/2004),



cabe dejar en claro que la doctrina que emana de dicha sentencia está dirigida a la interpretación del artículo 8 inciso a) de la Ley de Procedimiento Nacional (11.683), estableciéndose que para extender la responsabilidad a los solidarios la resolución final determinativa de oficio, dirigida a ellos, sólo puede ser dictada una vez que se encuentra vencido el plazo de intimación de pago al deudor principal, por lo que no resulta aplicable al presente caso, donde, como ya se dijo, la materia de responsabilidad solidaria se encuentra regida por los artículos 21 y 24 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires (T.O. 2011).-

-----Ahora bien, abordando el restante agravio, este Cuerpo, a través de innumerables pronunciamientos, expresó que a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza 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 ("Coop. Agraria de Las Flores Ltda.", sent. Del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en los representantes facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación y, por ende, en ocasión de su defensa los representantes que pretenden excluir su responsabilidad personal y solidaria deberán aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, "Molino Cañuelas S.A.", del 16-11-98; CSJN, "Monasterio Da Silva, Ernesto", D.F., t. XX, pág. 409).-----

-----De esta manera, las personas sindicadas en tal carácter deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.-----

-----Es del caso puntualizar que esta tesitura no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta, sino que -precisamente- acreditada la condición de administradores de los bienes del contribuyente, resulta una carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto su condiciones de Presidente, Vicepresidente y miembros del Directorio de la firma y las responsabilidades vinculadas a tales funciones. -----

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

-----En este contexto, observo que los apelantes no han demostrado justificación posible que se constituya en causal de exoneración de la responsabilidad atribuida, ni han acreditado la circunstancia de haber exigido los fondos necesarios para el pago del gravamen, como tampoco que fueron colocados en la imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales, de conformidad con lo establecido por el art. 24 del Código Fiscal -T.O. 2011-----

-----Finalmente en lo que tiene que ver con el argumento relativo a la normativa aplicable, en el entendimiento que en materia de responsabilidad de los integrantes de sociedades comerciales debe otorgarse preeminencia a la ley nacional nº 19.550 (hoy receptada en el nuevo Código Unificado Ley nº 26.994) por sobre el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, cabe manifestar que, en virtud de lo que preceptúa el art. 6 del Código Fiscal t.o. 2011, la aplicación de la Ley de fondo en la materia es de carácter residual. Ello da cuenta que su aplicación cobra trascendencia solamente en los casos no reglados por el ordenamiento fiscal, por lo tanto, al no constituir el supuesto de autos una situación como la recientemente indicada, deviene inaplicable su utilización.-----

-----En la continuidad de lo recientemente expresado, merece recordar que este Tribunal ha sostenido "*...es inconducente discurrir si la Ley 19550 de Sociedades Comerciales adoptó o no la doctrina organicista, invocada por el recurrente, toda vez que la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (arts. 17, 20, 54 t.o. 1996 y concordantes anteriores) dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias. En igual sentido doctrina de los Dres. Dino Jarach 'Curso Superior de Derecho Tributario 1969, pág. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casas, ente otros.'*" (T.F.A. Sala III, Sentencia en "Cimaq S.R.L." del 15/08/01).-----

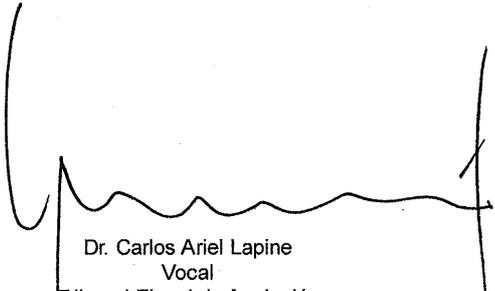
-----En razón de todo lo expuesto, corresponde desestimar los agravios, confirmando la responsabilidad solidaria determinada en el Acto administrativo, lo que así declaro.-----

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente recurso de apelación



interpuesto, a fs. 3773/3826, por el Dr. Guillermo A. Lalanne, en carácter de apoderado de FORD ARGENTINA S.C.A y de los Sres. Enrique Alemañy, Grant Grigorian, Jorge Nicolás Di Nucci, Verónica Valeria James, Dino Zanetti, Carlos Juan Mignaquy y Hernán Eduardo Galdeano, todos con el patrocinio letrado de Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4455/2012. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar liquidación del gravamen, de acuerdo a lo expuesto en los puntos B y D del Considerando IV, y oportunamente deberá considerar el saldo a favor proveniente de las DDJJ del año 2005, conforme punto E del Considerando IV, y los saldos que surgen del artículo 6º del acto impugnado. 3º) Declarar oficiosamente la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por omisión en relación a las obligaciones del año 2006 y dejar sin efecto la misma respecto de las obligaciones del año 2007. 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:** Adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, tanto respecto del planteo de nulidad y de prescripción traído por los apelantes, como de las cuestiones sometidas a "ajuste fiscal" identificadas en el punto IV- con las letras A, B, C, D, y las referidas a: E.- Cómputo de Saldos a favor, F.- Intereses y H.- Extensión de responsabilidad solidaria a los miembros de la sociedad.

-----Ello, sin perjuicio de señalar que la alegada inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Fiscal vigente resulta improcedente, en virtud de las consideraciones que expusiera en mi voto para la causa "Reckitt Benckiser Argentina S.A." (Sentencia de esta Sala, de fecha 17 de julio de 2018, Registro N° 2679), a cuya lectura remito en honor a la brevedad, lo que así declaro.-----

-----Sentado ello, paso a desarrollar los puntos en los que me aparto de la propuesta realizada por la instrucción.-----

-----Disiento en cuanto a la declaración oficiosa de prescripción de la multa aplicada para el ejercicio 2006, habida cuenta de la inexistencia de agravio al respecto, 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.-----

-----Dicho ello, debo referirme a la sanción aplicada (IV- G), anticipando que me inclino por su procedencia -períodos 2006-2007.-----

-----Como bien señala la instrucción, la multa es dejada sin efecto si se evalúa que el proceder fiscal del contribuyente encuadra en la figura del "error excusable" prevista por la norma. Es criterio de esta Sala que el mismo se verifica sin lugar a dudas cuando la complejidad de las normas conllevan a mas de una interpretación razonable.-----

-----Ahora bien, en el caso que nos ocupa (tema central), tal complejidad interpretativa no se verifica, ya que es muy clara la disposición "B" N° 27/96 en lo referente a la modalidad de liquidación del impuesto cuando se trata de la comercialización de vehículos mediante los denominados "Planes de Ahorro" -"Artículo 636: Para el caso de **venta de bienes a través de planes de ahorro** previo mediante círculo cerrado u operatorias de similares características, se tributará de acuerdo con las siguientes pautas:...a) **Se considerará que las terminales automotrices venden directamente los automotores al adjudicatario del plan, cualquiera sea la modalidad de facturación adoptada, debiendo tributar de acuerdo a lo previsto en el segundo párrafo del artículo 634**".-----

-----La apelante sostiene que "...el ajuste practicado sobre los ingresos derivados de ventas bajo la modalidad Plan Óvalo se funda exclusivamente en los dispuesto -aún sin facultades para ello y apartándose de la realidad- por la Disposición Normativa Serie B N° 01/2004. Como se puede ver, dicho ajuste parte de criterios extremadamente formales e interpretaciones poco razonables de las normas en vigor, y aún mas, en normas de jerarquía infralegal dictadas por funcionarios que carecían de facultades para ello." -fojas 3818-.



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Centro Administrativo Gubernamental Torre II

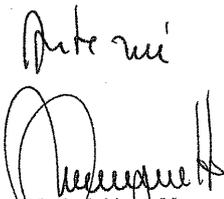
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

-----No se trata entonces de un problema de interpretación de la norma sino del planteo de un disconformismo absoluto sobre el criterio adoptado en la misma. El contribuyente no acepta el nuevo criterio fiscal volcado en la la disposición "B" N° 27/96 y expresa su adhesión al sentado en la norma anterior "B" N°18/95.-----

-----Por ende, concluyo que ha sido una decisión de la apelante no aplicarla en oportunidad de confeccionar las declaraciones juradas del gravamen, razón por la cual, considero que no procede el "error excusable" y confirmo la sanción de multa aplicada para los períodos fiscalizados 2006 y 2007, lo que así declaro.---

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente recurso de apelación incoado a fojas 3773/3826 por el Dr. Guillermo A. Lalanne, como apoderado de FORD ARGENTINA S.C.A y de los Sres. Enrique Alemañy, Grant Grigorian, Jorge Nicolás Di Nucci, Verónica Valeria James, Dino Zanetti, Carlos Juan Mignaquy y Hernán Eduardo Galdeano, todos con el patrocinio letrado de Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4455/12 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana A.R.B.A.. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar liquidación del gravamen, de acuerdo a lo expuesto en los puntos B y D del Considerando IV, debiéndose considerar oportunamente el saldo a favor proveniente de la DDJJ del año 2005, conforme punto E del Considerando IV, y los saldos que surgen del artículo 6° del acto impugnado. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.-----

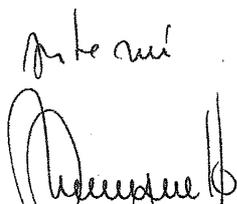
  
Dra. María Adriana Magnosto  
Secretaria de Sala II  
Tribunal Fiscal de Apelación

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

**Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros:** Visto y analizado el caso traído en apelación ante esta Alzada y la solución que propicia el Vocal Instructor, así

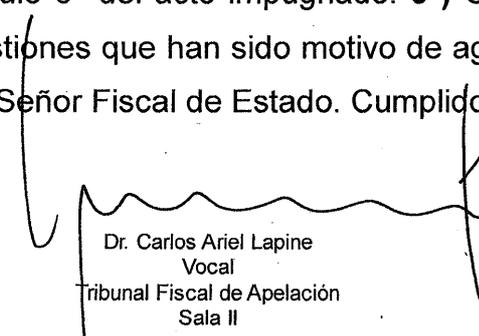
como los fundamentos que la sustentan, manifiesto mi adhesión en los mismos términos que formula quien me precede en el Voto.-----

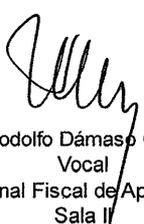
-----Asimismo, coincido con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi en el rechazo a la declaración de oficio de la prescripción respecto de la multa por omisión para el año 2006, y la improcedencia del error excusable a los efectos de la remisión de dicha sanción en ambos períodos. Así dejo expresado mi Voto.-----

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

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

**POR MAYORÍA, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente recurso de apelación incoado a fojas 3773/3826 por el Dr. Guillermo A. Lalanne, como apoderado de FORD ARGENTINA S.C.A y de los Sres. Enrique Alemañy, Grant Grigorian, Jorge Nicolás Di Nucci, Verónica Valeria James, Dino Zanetti, Carlos Juan Mignauy y Hernán Eduardo Galdeano, todos con el patrocinio letrado de Daniel Héctor Calatrava, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4455/12 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana A.R.B.A.. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar liquidación del gravamen, de acuerdo a lo expuesto en los puntos B y D del Considerando IV, debiéndose considerar oportunamente el saldo a favor proveniente de la DDJJ del año 2005, conforme punto E del Considerando IV, y los saldos que surgen del artículo 6º del acto impugnado. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.-----

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

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

*Siempre!!*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N°2306-290162/07  
"FORD ARGENTINA S.C.A"

*11 firmas*

*[Handwritten signature]*

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

*[Handwritten signature]*

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

REGISTRADA BAJO EL N°.....2824  
SALA II

SECRET

SECRET  
CONFIDENTIAL

SECRET