



Provincia de Buenos Aires

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

La Plata, 1^o de octubre 2019.

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0406617/2012 caratulado “OSANSI S.A.”.

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo de los recursos de apelación interpuestos, a fs. 735/768, por el Sr. José Carlos Nemesio Ferrara, en el carácter de Presidente de “OSANSI S.A.”, a fs. 912/924, por el Sr. Osvaldo José Ernesto Brusasco y a fs. 1008/1020 por la Sra. Ana María Montenegro, ambos por su propio derecho, todos con el patrocinio letrado del Dr. Leonardo Javier Lew, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 905 de fecha 16 de abril de 2014, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

-----Que mediante dicho Acto (obrante a fs. 721/733), se determinaron las obligaciones fiscales de la firma de marras, como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal **2007** (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad verificada de “Venta al por menor de artículos para el hogar n.c.p.” (Cód. NAIIB 523590), estableciéndose en el artículo 5° diferencias por un total de pesos ochocientos cuatro mil novecientos quince pesos con ochenta centavos (\$ 804.915,80). Asimismo, por el artículo 6° se aplica a la empresa una multa por omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto establecido a través del artículo 5° del Acto, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada por el artículo 61 primer párrafo del Código Fiscal (T.O. 2011). A su vez, por el artículo 9° se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos del Sr. Osvaldo José Ernesto Brusasco y la Sra. Ana María Montenegro, por el pago del gravamen, recargos e intereses correspondientes, como así también por la multa aplicada, conforme lo normado en los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (T.O. 2011).

-----A fs. 1110 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de la 5ta Nominación, a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal integrada conjuntamente con la Vocal de la 4ta Nominación, Dra. Laura Cristina Cenicerros, y la Vocal de la 3ra.

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

Nominación, Cra. Estefanía Blasco, en carácter de Vocal subrogante.-----

-----A fs. 1124, se tienen por cumplidos los pasos procesales previos pertinentes, ordenándose el traslado de los recursos deducidos a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1126/1132.-----

-----A foja 1136 se comunica la integración definitiva de la Sala con el Vocal de 6ta. Nominación, Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, teniéndose presente la prueba documental acompañada y se desestima por innecesaria la pericial contable ofrecida, llamándose autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO: I.- A.- **Recurso “OSANSI S.A.”:** Que en primer término, la firma plantea la prescripción de los períodos reclamados señalando que el Código Civil es la norma aplicable la materia.-----

-----Sostiene que *“por imperio constitucional, la regulación jurídica del instituto de la prescripción está absolutamente vedada a la legislación local puesto que ha sido expresamente delegada... al Congreso Federal”*.-----

-----A continuación transcribe los artículos del Código Civil que regulan el plazo, el comienzo del cómputo y las causales de interrupción y suspensión de la prescripción, los cuales considera aplicables al caso. Citando jurisprudencia, indica que las causales de suspensión e interrupción de la prescripción del Código Fiscal resultan inconstitucionales (*“Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L, López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio”* del 14/07/2010).-----

-----Manifiesta que de conformidad con el precedente “Fadra” *“y por la remisión a las normas aplicables del Código Civil...la prescripción del período 12/2007 del impuesto de IIBB comenzó a correr a partir del día del vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada y pagar el tributo correspondiente a dicha posición mensual...cumpliéndose íntegramente el plazo de prescripción liberatoria el 18/01/2013.”*.-----

-----Concluye el punto afirmando que encontrándose prescriptas las acciones y poderes del Fisco para reclamar las diferencias del impuesto por el período 12/2007 *“va de suyo que también están prescriptos los períodos anteriores- sin que...corresponda aplicar NINGUNA de las causales de suspensión y/o*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

interrupción previstas en el Código Fiscal provincial, toda vez que estipulan un modo y plazo mayor, y otras causales, que aquéllos establecidos por la norma nacional que rige la materia (art. 3986 segundo párrafo del Código Civil)”. Cita fallo de la CSJN “Filcrosa” del 30/09/2003 (ratificado por el mismo Organismo en “Municipalidad de Resistencia v. Lubricom S.R.L s/ ejecución fiscal” del 08/09/2009 y Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L s/concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía” de 26/03/2009), criterio a su vez acogido por la SCBA en “Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada”, la cual declaró “la inconstitucionalidad del art. 119 del Código Fiscal”.-----

-----Reitera planteo de inconstitucionalidad del art. 159 del Código Fiscal y “de todas las normas” del citado Código “que establecen las causales de suspensión e interrupción de la prescripción tanto para determinar y reclamar el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos...”.

-----En un segundo espacio, manifiesta que la primera Resolución Administrativa es nula de nulidad absoluta por falta de motivación, agregando que tanto ella como la recurrida “incurren en un hecho falso, esto es, que la determinación del caso fue practicada “sobre base cierta”, cuando en rigor prescindió de la información aportada por OSANSI S.A., omitió solicitar la totalidad de la documentación respaldatoria de ingresos, gastos y pagos a cuenta y además extrajo indicios antojadizos...” dejando en evidencia que la Autoridad empleó el “método de estimación presunta”.

-----Arguye que lo que verdaderamente sucedió fue que la Administración petitionó a la empresa que ponga a disposición comprobantes de compra y de venta durante los períodos fiscalizados, y habiendo la empresa dado cumplimiento a ello “en todo momento... la fiscalización NO hizo uso”.

-----A su vez, se agravia de que la inspección para determinar ingresos gravados “se limitó a utilizar un método indirecto”, a partir de “convertir supuestos débitos fiscales de IVA declarados”, los cuales, agrega, “NO se condicen con los que declaró” la firma en el impuesto de orden nacional.

-----A continuación presenta queja sobre la “arbitraria estimación presunta practicada respecto del coeficiente unificado atribuido a la provincia de Buenos


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

Aires por la Primera Resolución” en razón de que, contrariamente a ello, OSANSI S.A. “aportó Copia de la Constancia de Inscripción al Convenio Multilateral” de la cual surge que le “corresponde tributar en Convenio Multilateral, asignando coeficiente de ingresos y gastos en el Fisco de la Capital Federal”. Agrega que “mediante el Acta de Comprobación N° 01001664 de fecha 24/01/2013”, la empresa “aportó ante la ARBA la planilla de papel de trabajo confeccionado sobre el Balance cerrado al 31/12/2006 manifestando que en la columna “Criterio de Asignación” se detalla el criterio utilizado por la firma para cada mes de los gastos asignados entre las distintas jurisdicciones”.-

-----Paso seguido menciona la improcedencia del ajuste fiscal en relación a considerar “como no computables los gastos correspondientes al rubro intereses impositivos”, conforme lo dispuesto por el art. 3 del Convenio Multilateral, los que ascienden a la suma de \$ 799.815,05.-----

-----En idéntico sentido arbitrario, indica que obró ARBA al afirmar que la empresa “presuntamente habría informado que el total de los puntos de venta se encuentran en el territorio de la Provincia de Buenos Aires”, asignando en consecuencia “los gastos del rubro “Comisiones Tarjetas” exclusivamente a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires”. En relación a ello, expresa que la Autoridad ha omitido considerar que del Formulario R 0-55 surge que la sociedad “Si afectó a la jurisdicción de la Capital Federal por dicho concepto la suma de \$ 468.000,98”.-----

-----En relación a la estimación del coeficiente de gastos, tilda de equivocado el proceder fiscal, en cuanto expresa que el contribuyente ““aportó en reiteradas oportunidades copias de los formularios CM05 (año 2007), papeles de trabajo de armado de coeficiente unificado año 2007 sobre el balance cerrado al 31/12/2006; copias de los formularios CM01 y CM02”. Adiciona haber aclarado a la Autoridad que la empresa “posee sede legal y administración en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, incurriendo en gastos en la misma, hecho que NO surge controvertido por prueba alguna de ese Organismo”.-----

-----Concretamente menciona que la arbitraria utilización de los papeles aportados por la firma “no puede tener como corolario, la impugnación de los coeficientes declarados por la firma en el período 2007 y la arbitraria atribución



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

de la totalidad de ingresos a la Provincia de Buenos Aires, pues ello implicaría dejar al margen el principio de instrucción y oficialidad que impera en la materia administrativa... y la obtención de la verdad material acaecida”.-----

-----Por otro lado, en cuanto al ajuste efectuado sobre los comprobantes de pagos a cuenta, declara que “es FALSO” que la empresa “no haya aportado a la Fiscalización actuante la documentación respaldatoria de los pagos a cuenta (retenciones y percepciones sufridas)” dado que “según consta en el Formulario R-078 C Acta de Comprobación N° 010016664 de fecha 24/01/2013 (punto 2) aportó Nota referida a las retenciones y percepciones de IIBB por la Casa del Audio y redistribuidas por Osansi S.A.”.-----

-----Por lo expuesto, concluye que la “Primera Resolución Administrativa es nulidad absoluta e insanable, y el rechazo por parte de la Resolución Apelada de este argumento la torna agravante”.-----

-----En un tercer orden de agravios, presenta queja contra el Acto por motivo de que “convalida la improcedente asignación de ingresos y gastos únicamente a la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires”.-----

-----Reitera que “resulta irrazonable la arbitraria omisión de asignar/atribuir ingresos y gastos a Capital Federal”.-----

-----Manifiesta que a pesar del contenido “del Acta de Comprobación N° 10016204 de fecha 22/11/2012.... -Punto 6- “Detalle de locales de Ventas”..., “la Resolución Apelada continúa desconociendo por ejemplo que la administración de la sociedad estaba al tiempo de los hechos en la jurisdicción de la Capital Federal para el ejercicio fiscal 2007”.-----

-----Asimismo, destaca que los “actuales no han tenido consideración de las ventas telefónicas en la Ciudad de Buenos Aires, como tampoco los gastos e entrega, ni los gastos de publicidad y flete incurridos”.-----

-----A su vez, transcribiendo los artículos 2, 3 y 4 del Convenio Multilateral, remarca que resulta “necesario e incluso indispensable compulsar la totalidad de la documentación respaldatoria de los gastos y compras efectuados por el contribuyente en un período dado para establecer cuáles son computables y cuáles no a los efectos de la atribución de ingresos... y, de igual modo, para determinar en que medida son atribuibles a las jurisdicciones donde


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

efectivamente fueron soportados". Afirma que dicha tarea no ha sido llevada a cabo por ARBA, "contentándose con presumir -sin sustento normativo ni fáctico- que el total de ingresos debe atribuirse a la Provincia de Buenos Aires...presunción absurda si se tiene en cuenta... que OSANSI S.A. es un sujeto Convenio..."-----

-----En la cuarta línea de agravios, reiterando el argumento utilizado para peticionar la nulidad del Acto, menciona haber puesto "*a disposición todos los comprobantes que prueban el correcto cómputo de las retenciones y percepciones*" y solicita al Tribunal Fiscal que tengan las Actas de comprobación "*como prueba esencial*" en razón de que "*el mero cómputo de las retenciones y percepciones sufridas... disminuyen drásticamente la pretensión fiscal de la resolución en crisis, a un monto que no excede de los ciento cincuenta mil pesos (\$ 150.000)*". Peticiona producción de pericia contable. Impugna la liquidación "*atento que no computan los pagos a cuenta efectivamente sufridos... y ya ingresados al erario, conforme surge de los propios sistemas informáticos del Organismo...*"-----

-----En un quinto orden, presenta agravio en relación a la imputación infraccional. Transcribiendo parte de la Resolución recurrida, sostiene que "*se está aplicando una multa sin la descripción concreta y detallada de cuál es la conducta reprochable, y aun cuando el Fisco pretenda valerse de una presunta existencia de culpa, debió acreditar en base a qué circunstancias presume aquella subjetividad*".-----

-----Pone de manifiesto que ARBA "*desconoce por completo la Teoría de la Pena*", la cual "*requiere la existencia del elemento subjetivo para configurar el tipo, y dentro de este elemento subjetivo habrá que desentrañar si se trata de un tipo culposo o doloso*".-----

-----Acompaña prueba documental, ofrece documentación en poder de ARBA y solicita pericial contable.-----

-----**B.- Recurso de los Sres. Osvaldo José Ernesto Brusasco y Ana María Montenegro:** Comienzan realizando un relato de lo que ha sido el procedimiento de fiscalización y a continuación adhieren "*íntegramente a todos los agravios interpuestos por OSANSI S.A.*"-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

-----Transcribiendo parte de la Resolución apelada, alegan que ARBA efectivizó la supuesta responsabilidad solidaria antes de la determinación de la deuda impositiva, en clara contradicción con el criterio de la CSJN.-----

-----Aducen que las disposiciones del Código Fiscal (arts. 21, 24, y 63) en materia de solidaridad fiscal son inconstitucionales, contrariando la Constitución Nacional y la Ley de Sociedades Comerciales (19.550).-----

-----Por último exponen que la extensión de la responsabilidad solidaria por la pretensa conducta infraccional de la firma es improcedente *“toda vez que ARBA no ha acreditado ni la comisión de la conducta omisiva que achaca ni tampoco la culpabilidad que requiere el tipo previsto en el Art. 61 del C.F. que pune la omisión del tributo”*. Acompañan prueba documental.-----

-----Acompañan prueba documental. Hacen reserva de plantear caso Federal y de la cuestión constitucional.-----

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

-----Comienza señalando que *“atento a la adhesión de los responsables solidarios a los agravios de la firma se dará tratamiento conjunto a los mismos”*.

-----Seguidamente, ante el planteo de nulidad introducido, esgrime que el mismo no puede prosperar en razón de que en el Acto en crisis *“se han respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz”*, recordando que *“para que proceda la nulidad 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. No hay nulidades por la nulidad misma, no existen por interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio”*. Cita jurisprudencia de la SCBA y del TFABA. -----

-----Agrega que las circunstancias que dieron lugar al ajuste han sido expuesto por el juez administrativo a fs. 721.-----

-----Posteriormente, en relación a la prueba y la base utilizada por el Fisco para realizar el ajuste, refiere que *“tanto durante la fiscalización como en la etapa subsiguiente fue analizada pormenorizadamente la documentación y fueron*


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

realizados distintos procedimientos de auditoría, habiendo sido ordenada una Medida para Mejor Proveer a través de la Providencia N° 896/13”, quedando acreditado que el ajuste se realizó sobre base cierta. Cita jurisprudencia de este Tribunal.-----

-----Concluye el punto expresando que, en virtud de lo expuesto, “no existe agravio que permita justificar la nulidad peticionada”.-----

-----En orden a la prescripción opuesta, y en relación a la aplicación de las normas del 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 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 descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables supletoriamente por vía del art. 4 del Código Fiscal (T.O. 2011 y ccs. Ants.)”.-----

-----En cuanto al plazo y al comienzo del cómputo del mismo según lo dispuesto por el Código Fiscal, trae a colación fallos del Tribunal Fiscal de Apelación y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata (“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mau Mar S.A s/Apremio Provincial” de fecha 1/3/2011).-----

-----Agrega, que, tal como expone el Juez administrativo a fs. 726 vta.727 del acto en crisis, “habiéndose dictado la Disposición de Inicio con fecha 15/05/2013 y notificada el 06/08/2013 y 26/09/2013,... dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción del periodo fiscal 2007, operó a partir de dicha notificación, la causal de suspensión de la prescripción prevista en el último párrafo del art. 161 del Código Fiscal (TO 2011 y cc. Ants.)” encontrándose en plena vigencia



las facultades de la Autoridad de Aplicación *“para determinar el impuesto y aplicar multas”*.-----

-----Por otro lado, en lo que tiene que ver con las quejas vinculadas con la asignación de gastos para el armado del coeficiente unificado del Convenio Multilateral, cita lo manifestado por el Juez administrativo a fs. 728 vta.-----

-----Adiciona que tal como *“se desprende del Formulario R-055 (fs. 480, 510 vta, 822, 885) el único ajuste que efectuó la fiscalización con respecto a la atribución de los gastos fue con relación al rubro “Comisiones Tarjetas” sobre el cual, el contribuyente no aportó documentación fehaciente que ratifique su atribución a jurisdicción capitalina”*.-----

-----En cuanto a los restantes rubros compositores del coeficiente de gastos remarca *“que la inspección actuante respetó la atribución que efectuara la firma, por lo cual no tiene asidero la queja traído al respecto”*. Alega que de los formularios mencionados *“surge que yerra el quejoso al momento de expresar que todos los gastos fueron asignados a la jurisdicción provincial”*.-----

-----Agrega que de la documentación aportada por la empresa se desprende que *“todos los locales de ventas se ubican en la Provincia de Buenos Aires”*. Menciona que en la sentencia registrada bajo el número 1879 del 12 de agosto de 2014 de la Sala I, en la cual la firma de autos forma parte, en lo referente a la atribución de gastos para el armado del coeficiente unificado, se concluyó la *“ratificación del proceder”* de ARBA al respecto.-----

-----En lo que tiene que ver con la atribución de ingresos, recuerda que la fiscalización respetó el criterio del propio contribuyente, *“siendo quien ha atribuido la totalidad de los mismos a la jurisdicción verificadora”*, mientras que en relación a los pagos a cuenta transcribe lo manifestado por el juez administrativo a fs. 729. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal.-----

-----Respecto a la multa, señala que *“habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos”*. Agrega que para la procedencia de dicha sanción en cuestión *“no resulta necesario... la existencia de intención alguna por parte del infractor”*. Transcribe jurisprudencia del Tribunal Fiscal.-----

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

-----En lo relativo a la responsabilidad solidaria, esgrime que los caracteres de la solidaridad en el ámbito provincial *“distan de los regulados en el ámbito nacional”*.-----

-----Destaca que el instituto *“en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O. 2011 y ccs. Ants.)*, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena”.-----

-----La norma, *“presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal, estableciendo que la prueba en el ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables...”*, adicionando que *“la prueba de inexistencia de culpa”* no ha sido acreditada por los solidarios.-----

-----Finalmente, en cuanto a los planteos de inconstitucionalidad efectuados por la firma, afirma que tal pedido resulta *“una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal (T.O. 2011 y cc. ants)”*.-----

-----De cuanto expone, solicita que se confirme la Disposición apelada. -----

III.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada N° 905/12 dictada por la ARBA, resulta ajustada a derecho.-----

-----Antes de ingresar en el examen de los distintos cuestionamientos de fondo 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 y acciones del Fisco para determinar las obligaciones de OSANSI S.A. por el período 2007 (enero a diciembre).-----



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

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

-----Por otra parte, resulta necesario hacer notar que, el recurso ha sido interpuesto con anterioridad al 1° de agosto de 2015, fecha en la cual entró en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial, aprobado por Ley 26.994 y promulgado por Decreto n° 1795/2014, el cual en los Capítulos 1 y 2 del Título I del Libro Sexto 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).-----

-----A partir de esto último, considero que toda alegación basada en los criterios jurisprudenciales vertidos (como también resulta ser el fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L, López Osvaldo y Lobato Emilio Tomas. Apremio” Causa C 99.094, citada por la firma en relación a la inconstitucionalidad de las causales de suspensión e interrupción de la prescripción establecida en el Código Fiscal) sin tener en cuenta -obviamente- las nuevas normas antes citadas, adquiere un valor relativo, ni bien se repara que un renovado análisis e interpretación judicial desde la óptica del alcance que cabe asignar al deslinde de competencias que ahora se contempla podría implicar una variación de la férrea línea trazada a la luz de la anterior legislación.-----

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

-----En este sentido, es dable traer a colación la opinión, por demás


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

aleccionadora, recaída en el pronunciamiento del Tribunal Supremo de Justicia de Ciudad Autónoma in re *"Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido"*, del 23/10/15 en una materia que, por cierto, presenta un nuevo giro a partir de la sanción del Código Civil y Comercial.-----

-----Así, se puede apreciar que el Dr. José Osvaldo Casas en su voto repasa los extremos en que se manifestó en su antecedente *"Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (resol. 1181/DGR/00) s/ recurso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 114, CFCBA)"*, del 17 de noviembre de 2003, en el que se había pronunciado a favor de la autonomía de las haciendas locales para establecer todas aquellas cuestiones relativas al instituto de la prescripción. En el nuevo contexto normativo, el magistrado concluye que con la ley nacional n° 26.994 que aprobó el Código Civil y Comercial de la Nación, finalmente se recogió la mención que efectuara oportunamente la Dra. Argibay in re *"Municipalidad de La Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía"* del 26 de marzo de 2009, a cuyas expresiones allí vertidas remito.-----

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

-----En efecto, es de observar que en dicha causa la SCJBA confirmó -por mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, por la cual -a su vez- se validó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su redacción al actual art. 159 del t.o. 2011), extremo que configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad mencionada



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

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) que el Fisco dedujo con fecha 8/6/2018 Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis.-----

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

-----Dicha norma fija -con claridad- como inicio del cómputo del plazo prescriptivo “*el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen*”, en los casos de aquellas obligaciones “*cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual*”, fórmula que, según lo entiendo, comprende a las devengadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-----

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

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


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

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

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

-----De la perspectiva descripta, observo que tratándose del período 2007, el inicio del cómputo de la prescripción es el 1° de enero de 2009, y hubiera fenecido, ordinariamente, el 1° de enero de 2014, desde donde se aprecia que -a simple vista- el Acto aquí recurrido (Disposición Delegada n° 905 fue notificada el día 13 de Mayo de 2014 según Formulario obrante a fs. 734), habría implicado el ejercicio de la acción fuera del plazo legalmente estipulado.-

-----Sin embargo, lo expuesto no agota la cuestión, pues no puede pasarse por alto que, tal como expresa la Representación Fiscal en su alegato (foja 1129 vta.), en la especie ha operado la causal de suspensión del curso de la prescripción incorporada en la parte final del art. 135° del Código Fiscal T.O. 2004 (mediante art. 82° de la Ley 14.004, vigente desde el 1/11/2009, según lo dispuesto por su art. 119), actual 161 penúltimo párrafo (T.O. 2011), a través de las notificaciones del Inicio del Procedimiento (Disposición n° 2248/13 dictada el 15/07/2013) ocurridas los días 5 y 6 de agosto de 2013 (Formularios obrantes a fs. 538/539), es decir cuando restaban 148 y 147 días corridos respectivamente para la culminación del plazo prescriptivo (por debajo de los ciento ochenta días inmediatos anteriores que indica la norma).-----

-----Así las cosas, al amparo de dicha norma, la mentada suspensión se prolongó por 120 días hábiles (conf. art. 3 del Cód. Fiscal), esto es, hasta el día 3 y 4 de Febrero de 2014, reanudándose el cómputo desde esta última fecha, motivo por el cual las obligaciones determinadas con las notificaciones de la Disposición apelada dictada el 16/4/2014, esto es dentro de los 147 y 148 días



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

restantes para el fenecimiento de la acción, ha significado que el ejercicio de la misma no se encontraba prescripta a ese momento.-----

-----Que por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de prescripción de las facultades del Fisco para determinar el gravamen que nos ocupa en relación a la empresa, 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 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible”*.-----

-----Bajo esa norma, debe entenderse que el término prescriptivo para establecer las sanciones correspondientes a los hechos acaecidos durante el período 2007 se extendió desde el 01/01/2008 hasta su fenecimiento el 01/01/2013, sin que de las actuaciones se desprenda que durante el mismo operara ninguna causal de suspensión o interrupción, desde donde se puede colegir que la multa pretendida por la omisión de tributos (art. 6º) correspondiente a dicho año ha sido decidida más allá del plazo legalmente permitido.-----

-----Ahora bien, en lo que tiene que ver con la viabilidad de abarcar con el reclamo del crédito fiscal (año 2007) a las personas declaradas responsables solidarias, analizada desde el aspecto temporal en examen, cabe destacar que la suspensión operada respecto de la acción para determinar el tributo de la empresa contribuyente, en virtud de la notificación de la Resolución de Inicio del


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

procedimiento antes aludida, no puede hacerse extensiva hacia las mismas, ni bien se repara que la previsión legislativa en tal sentido recién ha entrado en vigencia a partir del 1/1/2014, conforme la sustitución del art. 161º del CF t.o. 2011 introducida por el art. 99º de la Ley 14553, al prever como **último párrafo** de la norma que *“en todos los casos previstos precedentemente, el efecto de la suspensión opera sobre la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación respecto de los deudores solidarios”*, siendo preciso resaltar que, si bien tal decisión del legislador no resultó novedosa (pues la norma citada ya la contemplaba al momento de la mencionada sustitución -como **antepenúltimo párrafo**, es decir antes del párrafo que introdujo esta causal de suspensión-), esta situación, si se quiere, de desplazamiento, mucho más que de mera técnica de ubicación, implicó que a los solidarios no les resultaba aplicable, con anterioridad a la reforma, el supuesto de suspensión en cuestión respecto del período fiscal señalado (2007).-----

-----Como corolario debe rechazarse la defensa de prescripción interpuesta con relación a la exigencia de la obligación principal de la empresa, y acogerse oficiosamente de un modo favorable respecto (i) a la acción para aplicar la multa por omisión establecida en el art. 6 y (ii) en orden a la imposibilidad legal de hacer extensiva la pretensión hacia las personas citadas en el art. 9, ambos de la Disposición apelada.-----

-----Resuelta la cuestión referida a la prescripción, corresponde ingresar a examinar el planteo de nulidad, advirtiendo -primeramente- que el agravio dirigido contra la Disposición Delegada de Inicio N° 2248/13 es improcedente, en razón que la mencionada decisión administrativa resulta irrevisable por la vía aquí pretendida, no encontrándose previsto en el Código de la materia la recurribilidad de los actos preparatorios de la resolución determinativa.-----

-----No obstante ello, estimo prudente resaltar que dicho acto administrativo cumple con todos los requisitos establecidos legalmente, en tanto se han invocado los hechos y las normas pertinentes para iniciar el procedimiento, brindando asimismo el Fisco los fundamentos en base a los cuales el contribuyente pudo argumentar y probar en contrario.-----

-----Llegado el turno de analizar la Disposición N° 905/14 he de tener en



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
"OSANSI S.A."

consideración lo dispuesto por el artículo 128 del Código Fiscal (T.O. 2011) que circunscribe el ámbito de aplicación de la nulidad, y con cita en los artículos 70 y 114, prescribe en forma detallada cuáles son los requisitos ineludibles que debe contener una Resolución a fin de que cause efectos jurídicos y no se encuentre viciada por ausencia de requisitos formales o sustanciales.-----

-----Es aquí donde resulta importante recordar que la motivación tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa, es decir la razonabilidad en la exposición de fundamentos que realiza el Ente Fiscal para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma. Así, analizado el acto atacado puede extraerse perfectamente el razonamiento seguido por el Juez Administrativo para arribar a la determinación del tributo. De este modo, considero que la disposición apelada ha dado respuesta a todos los agravios planteados por el recurrente y ha fundamentado su decisión, sustentada en los hechos que le sirven de antecedentes y merituado la normativa aplicable al caso.-----

-----En cuanto a la petición de nulidad -específicamente- fundada, por un lado, en que la determinación se practicó sobre base cierta cuando el fisco "*prescindió de la información aportada por OSANSI S.A.*" y, por otro, en el error del cómputo de retenciones y percepciones por parte de ARBA afirmando que resulta "FALSO" que la sociedad "*no haya aportado a la fiscalización actuante la documentación respaldatoria de los pagos a cuenta*", debo advertir que la Autoridad de Aplicación, en virtud de la prueba documental acompañada y de la prueba pericial contable ofrecida en el descargo presentado en la etapa previa, dictó una Medida para Mejor Proveer (N° 896/13), a los fines de que, un Agente fiscalizador del Organismo, "*sobre la base de la documentación ofrecida y acompañada por el contribuyente en sus respectivos agravios...Releve la documentación respaldatoria de la asignación de ingresos y atribución de gastos para la determinación del coeficiente unificado aplicable al período 2007 y... Compulse los comprobantes de retenciones y percepciones sufridas a través de la operatoria desarrollada por medio de la Casa del Audio correspondientes al período fiscalizado*".-----

-----Al respecto, en la Disposición en crisis se expone que "*tal como surge de*

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

constancias de Acta de Comprobación R-078 N° 010018439 (fs. 649/650) el contribuyente aportó nota donde manifiesta que no posee puntos de venta en la Ciudad de Buenos Aires (fs. 651), Papel de Trabajo de Armado del coeficiente Unificado aplicable al año 2007, y el criterio de asignación de gastos e ingresos utilizado (fs. 652), fotocopia de denuncia policial por el extravío del libro Ventas N° 2 (653), copia de declaraciones juradas de IVA (Formulario 731), exhibió y aportó copia de Balance cerrado al 31/12/2006 (fs. 702/715) y exhibió Libro Iva Ventas N° 3".-----

-----En virtud de ello, la Autoridad de Aplicación concluyó que "habiéndose solicitado al contribuyente la documentación respaldatoria de la asignación de ingresos y gastos efectuada la misma no ha sido aportada, por cuanto la firma no ha logrado desvirtuar la pretensión fiscal", agregando que "tampoco ha puesto a disposición de la Fiscalización los comprobantes de retenciones y percepciones sufridas a través de la operatoria desarrollada con la Casa del Audio" (fs. 895 y 895 vta).-----

-----Asimismo, se puede observar que el Juez administrativo, en conteste al agravio vertido por la parte en el descargo titulado "nulidad por falta de motivación de la Disposición N° 2248/13", recordó la solicitud oportuna de la fiscalización al contribuyente para que "ponga a disposición... los comprobantes de ventas efectuadas durante el período fiscalizado y que aporte tanto la totalidad de la documentación respaldatoria de los gastos asignados entre las distintas jurisdicciones, como la totalidad de los comprobantes respaldatorios de las retenciones y percepciones sufridas (ver Actas de Requerimiento R-054 N° 010093923 de fs. 263/264, N° 010095621 de fs. 312/313, N° 010099266 de fs. 419/420 y N° 010099805 de fs. 425/426), dejándose constancia de su incumplimiento en Acta de Comprobación R-078 C N° 010017115 obrante a fs. 421/422)".-----

-----Siendo ello así, resulta evidente que las afirmaciones sostenidas por la parte apelante carecen de respaldo alguno, comprendiendo que la crítica que ha formulado no está dirigida a cuestionar la validez del acto sino que trasunta una disconformidad con el criterio adoptado por la Autoridad fiscal -en el fondo de la cuestión- o con la justicia de la decisión, extremos que no encuentran



recepción en el marco del recurso de nulidad y que deben hallar reparación, por tanto, mediante el tratamiento del recurso de apelación.-----

IV. Sentado lo anterior, cabe analizar ahora los temas a los cuales ha quedado sujeto el conflicto que hacen al fondo del asunto.-----

-----En este sentido, y a efectos de una mejor comprensión de lo sucedido y lo que se cuestiona, considero necesario señalar que las causas del ajuste han quedado suscriptas, según expone la Agencia a 893 vta, a: 1) haber declarado en defecto los ingresos correspondientes a la actividad de "Venta al por menor de artículos para el hogar n.c.p. (Código NAIIB 523590); 2) erróneo cálculo del coeficiente unificado por incorrecta determinación del coeficiente de gastos aplicable al período fiscal 2007. 3) cómputo en exceso de retenciones y percepciones.-----

-----Por su lado, el accionante formula agravios en torno a las siguientes cuestiones: **A.-** Conformación de base imponible. **B.-** Asignación de ingresos y gastos en el armado del coeficiente unificado para el período 2007. **C.-** Cómputo de retenciones y percepciones. Así puntualizados, procederé a su tratamiento.-----

A.- Previo a ingresar en el análisis, debo manifestar que si bien el agravio referido a este tema fue introducido dentro de la petición de nulidad, entiendo por ser una cuestión vinculada al fondo se procede a su examen en este momento.-----

-----Aclarado ello, se observa que para determinar la base imponible, ARBA tomó los ingresos declarados por el contribuyente en el Impuesto al Valor Agregado (IVA) dado que la empresa no justificó las diferencias detectadas con sus DDJJ de ingresos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las cuales ascienden a la suma de \$ 92.879,97 (fs. 472).-----

-----A su turno, la firma pasa a cuestionar el accionar fiscal, manifestando que convirtió en ingresos "supuestos" débitos fiscales, agregando que los mismos "NO se condicen" con los declarados por el en el impuesto de orden nacional.---

-----Ahora bien, comprendo que para lograr dilucidar el asunto recientemente planteado, resulta imprescindible tener que recurrir al contenido de las Declaraciones Juradas -de los períodos objeto de fiscalización- presentadas por


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

OSANSI S.A. en el IVA (agregadas a las presentes actuaciones a fs. 212/224).--

-----De allí se desprende que la totalidad de los ingresos declarados por OSANSI S.A. (débito fiscal) en el tributo indirecto de orden nacional asciende a la suma total de \$ 45.893.329,62, importe que -a su vez-, contrariamente al relato sostenido por la sociedad, coincide con la conclusión arribada por la inspección actuante en papel de trabajo de fs 471.-----

-----En virtud de ello la postura del contribuyente se traduce en meras afirmaciones ajenas a la realidad, por lo que el agravio no puede prosperar. -----

B.- Bajo este punto, es preciso hacer notar que la parte apelante se agravia de la *“exclusividad de asignación de ingresos y gastos a la provincia de Buenos Aires”*, manifestando que del Acta de Comprobación N° 10016204 *“Detalle de locales de ventas”* de fecha 22/11/2012 surge que *“la administración de la sociedad estaba al tiempo de los hechos en la jurisdicción de la Capital Federal para el ejercicio fiscal 2007”*.-----

-----A su vez, agrega que no han sido consideradas por ARBA *“las ventas telefónicas en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ni los gastos de publicidad ni de flete incurridos”*, señalando finalmente que el Fisco *“ha presumido que el total de los ingresos debe atribuirse a la Provincia de Buenos Aires, presunción absurda”* dado que OSANSI S.A. *“es un sujeto de Convenio, por lo que necesariamente la totalidad de sus ingresos no pueden ser atribuidos a una sola jurisdicción”*.-----

-----En contrapartida, la Representación Fiscal expresa que de los Formularios R-055 (obrante a fs. 480, 510 vta, 822, 885) se desprende que *“el único ajuste que efectuó la fiscalización con respecto a la atribución de los gastos fue con relación al rubro “Comisiones Tarjetas” sobre lo cual...el contribuyente no aportó documentación fehaciente que ratifique su atribución a jurisdicción capitalina”*, en tanto que en lo relacionado con los restantes rubros que componen el coeficiente de gastos *“la inspección respetó la atribución que efectuara la firma...”*, agregando que no resulta ser cierto que *“todos los gastos fueron asignados a la jurisdicción provincial”*.-----

-----Justifica el ajuste mencionando que *“de la documentación aportada por la firma (notas de fs. 175 y 274) puede observarse que todos los locales de venta*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

se ubican en la Provincia de Buenos Aires, y en la nota obrante a fs. 277 el contribuyente describe su actividad manifestando que las mercaderías son comercializadas al público en sus puntos de venta”.-----

-----Mientras que en lo referido a los ingresos, destaca que la Agencia “no ha hecho más que respetar la atribución de los ingresos que efectuara el contribuyente, siendo el propio fiscalizado quien ha atribuido la totalidad de los mismos a la jurisdicción verificadora”.

-----Del contexto descripto, corroborado por lo que surge de las actuaciones, estoy en condiciones de afirmar que el ajuste fiscal respecto al coeficiente unificado ha sido únicamente en relación al coeficiente de gastos, específicamente en lo vinculado al rubro “Comisiones de Tarjeta”, tal como relata la Representación Fiscal en su alegato, y, tal como expondré seguidamente, a los intereses impositivos.

-----Ello así, al observar lo dispuesto por la fiscalización en el Informe Final de Auditoría (obran a fs. 500/512) efectuado por el agente Cr. Mariano Monteverde y su supervisora Cra. Silvia Thomas, quienes informaron que: A) en cuanto a ingresos, “la firma posee tres sucursales en las localidades de San Martín, Merlo e Ituzaingo, todas ellas ubicadas en la Provincia de Buenos Aires, según nota aportada por la firma agregada a fs. 274...información verificada por el actuante según relevamiento de Habilitaciones Municipales y de Libro Iva Ventas (planillas de fs. 191)”, concluyendo que “habiendo analizado los ingresos...la fiscalización considera razonable el coeficiente de ingresos determinado por la fiscalizada” en Papeles de Trabajo de fs. 376 para el año 2007, el cual consistía en 1,0000 para la provincia de Buenos Aires. (el subrayado me pertenece). B) en referencia al Coeficiente de Gastos, “el actuante consideró no computable los montos de gastos imputados en el rubro intereses impositivos de acuerdo a lo establecido en los incisos d) y e) del artículo 3° del Convenio Multilateral”, adicionando que “se reasignaron a la jurisdicción Buenos Aires, la totalidad de los gastos por “comisiones Tarjetas” aumentando el Coeficiente de gastos de (Declarado) 0,8440 a (Ajustado) 0,9233, trayendo como consecuencia la determinación de un nuevo coeficiente unificado, el cual asciende a 0,9617 (a fs 478), mayor al declarado por la firma,


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

que consistía en 0,9220.-----

-----Circunscripta la controversia a resolver las dos cuestiones mencionadas, debo poner de manifiesto, en primer lugar, que, tal como sostiene el Acto, el rubro denominado "intereses" se encuentra establecido en el inciso e) del artículo 3 de la Ley de Convenio Multilateral, es decir, dentro de aquellos gastos que no deben ser considerados como computables.-----

-----Asimismo, comprendo oportuno destacar que la computabilidad de un gasto a los fines de la atribución de los ingresos brutos lo es en relación a si el mismo es indicativo del grado de actividad desplegado o desarrollado en cada jurisdicción, observándose que, en la situación bajo análisis, el monto pagado en concepto de "intereses impositivos" no constituye un claro cuantificador de la actividad desarrollada por el contribuyente.-----

-----Dicho ello, en un segundo espacio, debo abordar el asunto referido a los gastos por "*comisiones tarjetas*", siendo ajustado por la Autoridad en razón de que "*la totalidad de los puntos de venta de la firma se encuentran en el territorio de la Provincia de Buenos Aires*", presumiendo así que los gastos por dicho rubro fueron -todos- soportados en dicha jurisdicción.-----

-----Al respecto, se puede advertir que el criterio fiscal se encuentra amparado en la nota presentada por la propia empresa (obrante a fs. 274), quien denuncia que sus puntos de ventas se encuentran situados en las localidades de Merlo (Av. Libertador 549), San Martín (Ricardo Balbín 2121) y Castelar (Av. Rivadavia 21288), pertenecientes todas a la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Ante la presentación del descargo, el cual entre sus puntos de queja estaba el rechazo a esta reasignación de gastos a la provincia de Buenos Aires, la fiscalización -tal como fuera relatado al momento de contestar el planteo de nulidad- procedió a dictar una "Medida para Mejor Proveer" (Providencia N° 869/13 obrante a fs. 636/637), donde el inspector actuante -en lo que hace al presente punto de discusión- solicitó al contribuyente, mediante "Acta de Requerimiento R-054 N° 010108549 (fs. 641/642), que aporte "*...la totalidad de la documentación de respaldo que acredite la atribución de la cuenta de gastos "comisión tarjetas" a la jurisdicción Capital Federal...*"-----

-----Sin embargo, el Acta de Comprobación R-078 C N° 010018439 (fs.



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012
“OSANSI S.A.”

649/650) expone que OSANSI S.A. desobedeció la petición fiscal no aportando “la documentación mencionada en el precedente párrafo”.

-----Asimismo, se observa que, a la hora de interponer el recurso de apelación, la conducta de la parte se mantuvo inalterable, no acompañando prueba conducente tendiente a acreditar su posición, consistente en que los gastos por “comisión tarjetas” habían sido suscitados en la jurisdicción de Ciudad Autónoma de Buenos Aires, déficit que inclina la decisión en favor de la postura fiscal.

C.- Cabe ahora examinar la impugnación por parte de ARBA de las retenciones y percepciones computadas por OSANSI S.A. en sus Declaraciones Juradas durante los meses 01/2007 al 12/2007.

-----En ese sentido, logro apreciar que durante la fiscalización la Agencia, con el objetivo de certificar las retenciones y percepciones deducidas por la firma por un total de \$ 743.062,93 por los períodos señalados, procedió a requerirle, por intermedio de Actas de Requerimiento R-054 N° 10099266 (fs. 419/420) y N° 10099805 (fs. 425/426) y Medida para Mejor Proveer n° 896/13 (notificada por Acta de Requerimiento n° 10108549), los comprobantes originales que acreditaran las operaciones en las cuales las mismas habían sido sufridas, a lo cual el contribuyente hizo caso omiso.

-----Por dicho motivo, la Autoridad de Aplicación no consideró monto deducible alguno en concepto de retenciones y percepciones sufridas en los períodos bajo análisis.

-----En absoluto rechazo a la postura fiscal, la parte apelante se agravia en esta instancia manifestando que la Administración no computó “los pagos a cuenta efectivamente sufridos... y ya ingresados al erario, conforme surge de los propios sistemas informáticos del Organismo...” (el subrayado es propio).

-----En este marco descripto, vale recordar que, según el criterio sentado por el suscripto desde el precedente “Brando S.A.” (del 8/5/2008), “los comprobantes de las percepciones y/o retenciones sufridas, que debiera tener en su poder el contribuyente, constituyen un elemento de prueba (documental) que acredita el anticipo del gravamen (y el derecho a su cómputo), siendo, quizás, la herramienta más directa para un procedimiento de fiscalización y verificación


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

como el que nos ocupa, empero, su falta, no resulta óbice para considerar tales percepciones sufridas, en la medida de su efectiva realización, claro está, y respecto de lo cual al interesado le asiste el derecho a probar, por todos los medios legales a su disposición, tal extremo" (el subrayado es agregado).-----

-----Teniendo presente la postura adoptada en dicho decisorio, considero de vital importancia para resolver este conflicto la información que consta en poder del propio Organismo Fiscal en su Base de datos -tal como alega la parte-, particularmente me refiero a aquella brindada por los Agentes de recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos donde dan cuenta de las retenciones y percepciones realizadas a cada cliente-contribuyente, al punto tal de resultar -a mi modo de entender- suficiente para demostrar/acreditar los ingresos deducidos de la firma OSANSI S.A. por las retenciones y percepciones sufridas.

-----En este orden se puede observar que dicha información obra en las presentes actuaciones, a partir de haber sido volcada y expuesta por ARBA bajo el título denominado "Retenciones y Percepciones sufridas por el contribuyente" (fs. 476/477).-----

-----Allí, la Agencia procedió a "*determinar la veracidad, validez y la existencia o inexistencia de diferencias en las retenciones y percepciones sufridas declaradas por el contribuyente en los CM03 deducidas como pago a cuenta del impuesto*" utilizando, para alcanzar dicho objetivo, la comparación y confrontación de las retenciones y percepciones declaradas por OSANSI S.A. con aquellas que fueron informadas por los Agentes de recaudación que actuaron con la empresa mencionada.-----

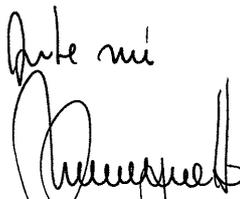
-----Concretamente, del análisis del papel de trabajo "Retenciones y Percepciones sufridas por el contribuyente", se desprende que el contribuyente dedujo, en concepto de retenciones y percepciones (período 2007), un total de **\$ 743.062,93**, mientras que lo declarado por los Agentes de Recaudación ascendió a la suma de **\$ 519.864,41**, arrojando como diferencias sin justificar el valor de **\$ 223.198,52**.-----

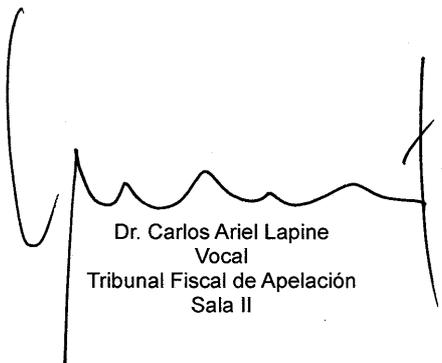
-----Siendo así, y en función de la validez que asigno a dicha información a los fines propuestos, el monto informado como retenido/percibido por los Agentes de recaudación en las operaciones llevadas a cabo con la firma OSANSI S.A.



(por la suma \$ 519.864,41) deberá ser considerado por la ARBA como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo que así declaro.-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos, a fs. 735/768, por el Sr. José Carlos Nemesio Ferrara, en el carácter de Presidente de “OSANSI S.A.”, a fs. 912/924, por el Sr. Osvaldo José Ernesto Brusasco y a fs. 1008/1020 por la Sra. Ana María Montenegro, ambos por su propio derecho, todos con el patrocinio letrado del Dr. Leonardo Javier Lew, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 905/14. 2º) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar liquidación del gravamen, de acuerdo a lo expuesto en el punto C del Considerando IV. 3º) Declarar de oficio prescripta la multa establecida por el artículo 6°. 4º) Declarar prescripta la acción fiscal tendiente a extender la responsabilidad solidaria dispuesta por artículo 9°. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.-----


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


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

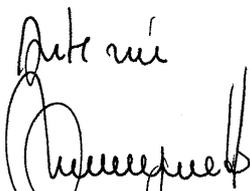
Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Si bien adhiero a la solución que propicia el Vocal instructor, discrepo con la declaración de prescripción de la sanción aplicada -efectuado de manera oficiosa-, habida cuenta que para el análisis de su procedencia considero necesario que se verifique la invocación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

-----En punto a la alegada inconstitucionalidad del artículo 159 del Código Fiscal vigente debo señalar que 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.-----

-----En punto a la procedencia (o no) de la multa establecida en el artículo 5° del acto impugnado, concluyo que no se encuentran dadas las condiciones necesarias para aplicar eximente alguno, dada la naturaleza de la temática y cuestión debatida, lo que así declaro.-----

POR ELLO, RESUELVO: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 735/769, 912/924 y 1008/1020 por el Sr. José Carlos Nemesio Ferrara en representación de OSANSI S.A., y por los Sres. Osvaldo José Ernesto Brusasco y Ana María Montenegro, por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC N°905/14, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de A.R.B.A.. 2°) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar nueva liquidación del gravamen de acuerdo a lo expuesto en el punto C del Considerando IV de la presente. 3°) Declarar prescripta la acción fiscal tendiente a extender la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 9°. 4°) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Señor Fiscal de Estado en su despacho. Fecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.-


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


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

Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en las presentes actuaciones, adhiero al Voto del Dr. Lapine con las mismas discrepancias que expone el Cr. Crespi en su Voto, en torno a la declaración de oficio de la prescripción, quedando en consecuencia firme la multa impuesta en el artículo 5° del acto impugnado. Así dejo expresado mi Voto.-----

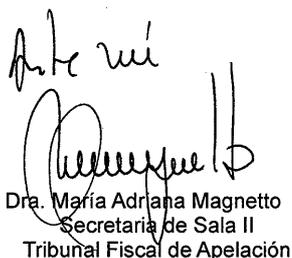


Provincia de Buenos Aires

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

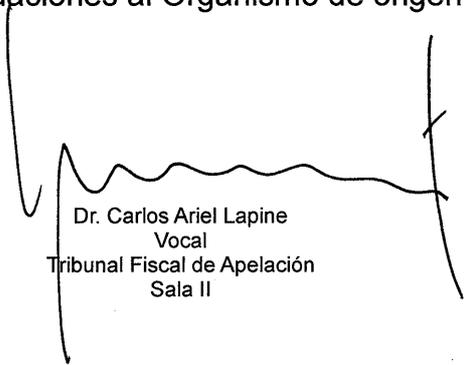
Corresponde al Expte. N° 2360-406617-2012

“OSANSI S.A.”


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

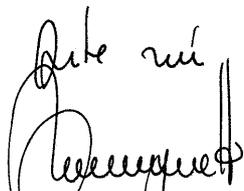

Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 735/769, 912/924 y 1008/1020 por el Sr. José Carlos Nemesio Ferrara en representación de OSANSI S.A., y por los Sres. Osvaldo José Ernesto Brusasco y Ana María Montenegro, por sus propios derechos, contra la Disposición Delegada SEFSC N°905/14, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de A.R.B.A.. 2°) Ordenar a la Autoridad de Aplicación a practicar nueva liquidación del gravamen de acuerdo a lo expuesto en el punto C del Considerando IV de la presente. 3°) Declarar prescripta la acción fiscal tendiente a extender la responsabilidad solidaria dispuesta por el artículo 9°. 4°) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Señor Fiscal de Estado en su despacho. Fecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.-


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


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


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


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

REGISTRADA BAJO EL N° 2859

SALA II

