



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-30181398-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Martes 26 de Agosto de 2025

Referencia: expediente número 2360-0213641/2009, caratulado "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0213641/2009, caratulado "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3450/3483 por el Dr. Jorge Raúl Postiglione, en carácter representación de la firma "SUPERMERCADOS MAYORISTA MAKRO S.A." y del Sr. Antonio Abigail Colmenares y en calidad de gestor de negocios de los Sres. Fernando Tedín Uriburu, Alfredo Lauro Rovira, Roger Guevara Laughlin y Edwin Adriaan Leijnse; contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3397, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 21 de junio de 2016.

Que por la resolución en cuestión (obranste a fs. 3407/3445) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma "SUPERMERCADOS MAYORISTA MAKRO S.A." (CUIT 30-58962149-9), en carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2009 y por el ejercicio de las actividades de "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIIB519000), "Venta al por menor en supermercados con predominio de productos alimenticios y bebidas" (Código NAIIB 521120), "Venta al por menor en minimercados con predominio de alimentos y bebidas" (Código NAIIB 521130), "Servicio de expendio de comidas y bebidas en restaurantes y recreos" (Código NAIIB 552111), "Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 701090), "Venta al por menor de combustibles líquidos y/o sólidos para vehículos automotores y motocicletas." (Código NAIIB 505001), y "Venta al por mayor de fiambres, quesos y productos lácteos" (Código NAIIB 512210), "Venta al por mayor de cigarrillos y

producto del tabaco, excepto cigarros" (Código NAIIB 512401) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900).

Por su artículo 7° se establecen diferencias adeudadas al Fisco por haberse tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones doscientos noventa y cuatro mil quinientos setenta y tres con 60/100 (\$2.294.573,60) con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10397, t.o. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). Por artículo 8° se establecen diferencias a favor de la firma para las posiciones 04 a10/2009, que ascienden a la suma de Pesos doce millones novecientos veintitrés mil novecientos setenta y seis (\$ 12.923.976).

Por artículo 9° se aplica al contribuyente una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 primer párrafo del citado cuerpo normativo.

Por último, mediante el artículo 11 del acto recurrido se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma contribuyente por el pago del gravamen establecido, intereses y multa, de los Sres. Antonio Abigail Colmenares, Roger Guevara Laughlin, Alfredo Lauro Rovira, Edwin Adriaan Leijnse y Fernando Tedín Uriburu, Presidente, Vicepresidentes y Directores de la firma, respectivamente, por el período fiscalizado y en virtud de los artículos 21 inciso 2°, 24 y 63 del Código Fiscal.

A fs. 3661/3662 y 3682, se ratifica la gestión y representación de los Sres. Fernando Tedín Uriburu, Alfredo Lauro Rovira, Roger Guevara Laughlin y Edwin Adriaan Leijnse.

Que a fs. 3672, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal, adjudicándose originalmente la causa para su instrucción a la Vocalía de 3ra. Nominación, radicándose en la Sala I (fs. 3675).

A fs. 3687, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se procede a dar traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días para que conteste agravios y en su caso, oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 3689/3702 el responde de rito.

A fs. 3707 se readjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, manteniéndose radicada en la Sala I.

Finalmente, a fs. 3712 se hace que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental anexada al recurso y atento al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- 1.- Que el apelante comienza su defensa planteando la nulidad del procedimiento determinativo y del acto recurrido, habiendo la fiscalización omitido el análisis de las conclusiones del informe pericial en cumplimiento de la medida para mejor proveer ordenada, considerando que sólo tienen valor probatorio las Notas de Crédito emitidas por los proveedores y no así las Notas de débito emitidas por la firma.

Solicita que se analice la gravabilidad de las Notas de Débito y Notas de Crédito ajustadas por la fiscalización, atendiendo a las respuestas otorgadas por las firmas circularizadas, la prueba documental acompañada por el contribuyente, y la prueba pericial producida en relación a aquellos conceptos que se corresponderían a deducciones establecidas en el artículo 189 inc. a) del Código Fiscal.

Que en relación a la documentación requerida vinculada al “Feed” por servicio técnico, reprocha que la Autoridad de Aplicación no aclaró el período fiscal vinculado, a fin de acompañar el contrato de prestación de servicio correspondiente y brindar mayores precisiones, considerando no satisfecho el requerimiento.

Con la misma finalidad nulitiva del acto en crisis, acusa que es errónea la liquidación del impuesto practicada, pues no se ha tomado en cuenta el impuesto declarado y cancelado por Makro en las posiciones 01, 02 y 03/2009, incrementándose éstas, exponencialmente.

Pone de resalto, que la Agencia para este procedimiento determinativo cambió sorpresivamente el criterio que venía sosteniendo en fiscalizaciones correspondientes a los períodos 2006, 2007 y 2008, apartándose de los elementos aportados por la firma que, sostiene, resultan análogos a los adjuntados y producidos en los anteriores procedimientos, vulnerando así la doctrina de los actos propios y desviándose la Agencia de la búsqueda de la verdad objetiva.

Que impugna el criterio adoptado por el Fisco al considerar que las Notas de Débito y Notas de Crédito fueron emitidas en concepto de ingresos derivados de una prestación de servicios y como tales constituyeron una de las bases del ajuste fiscal. Contrariamente a dicha postura, la apelante insiste en que dichas Notas documentan bonificaciones y descuentos otorgados por proveedores, de acuerdo a lo establecido por los usos y costumbres. Por otra parte, destaca que los proveedores han contabilizado dicha notas de débito como gastos comerciales y no como “Menor Precio de Venta”.

Que en su defensa, la firma cita los proveedores, respecto de los cuales entiende que en la etapa del descargo se ha acreditado que las notas de débito a ellos emitidas no pueden ser consideradas ingresos producto de la actividad ya que no han tenido origen en ningún servicio prestado por la firma. Entre los proveedores aludidos menciona: Casa Isenbeck Argentina SA (fs. 405/415), Rafaela Alimentos SA (fs. 469,490,491,497,499,501), Flora Dánica SA, Aceitera General Deheza SA (AGD), Cervecería y Maltería Quilmes SAICA y G, Unilever de Argentina SA, Bodegas Chandon SA, Molinos Río de La Plata SA, Granja Tres Arroyos SA, Steber SA,

Compañía Industrial Cervecería SA, Coca Cola FEMSA SA, Diageo Argentina SA, Nestlé Argentina SA, Bagley Argentina SA y Arcor SA.

Considera que el tratamiento contable que realice cada empresa respecto de las bonificaciones otorgadas resulta totalmente ajeno a la contribuyente de autos y no puede admitirse que la sola imputación contable de un proveedor en particular, es elemento suficiente para considerar que debe incorporarse la Nota de Débito emitida por bonificación dentro de la base imponible, por considerarse que ha prestado un servicio y que el descuento (menor costo de la mercadería para Makro) debe tratarse como ingreso. Cita los Informes emitidos por el Departamento Técnico de la Agencia (ex DPR), N° 280-06 y 022-03. Sostiene que las cartas oferta que se acompañaron en la etapa del descargo constituyen prueba que no puede soslayarse tan sólo por el tratamiento contable de “gasto” que le hayan dado los proveedores a una minoría de esas ND emitidas por la firma de autos. Pone de resalto que de acuerdo a las probanzas que obran en el expediente administrativo, deviene procedente su conducta en torno a las notas de débito emitidas, encuadrando en los términos del artículo 189 del Código Fiscal, conforme a) existencia de acuerdos con los proveedores, b) origen en la época de pago, volumen de ventas y otros conceptos similares, generalmente admitidos por los usos y costumbres y c) respaldo por las registraciones contables o comprobantes respectivos.

Alega que por el principio de la carga de la prueba, siendo que la Agencia es quien objeta la procedencia del tratamiento impositivo de las notas de débito, tiene su cargo la carga probatoria de tal hecho, lo contrario constituiría un supuesto de prueba diabólica.

Que impugna el tratamiento conferido por la Autoridad de Aplicación a ingresos que a su entender tributan en la gabela bajo la actividad de “Venta al por mayor de fiambres, quesos y productos lácteos”, encuadrándolos erróneamente en la actividad de “Servicios empresariales n.c.p.”, Código de actividad según NAIIB 749900 aplicando la alícuota del 3,50%. Alega que no se trata de servicios que resulten en actividades prestadas por Makro de manera particularizada e independiente a sus clientes, sino que en su caso derivan del propio giro comercial de su actividad de venta. Asimismo, remarca que la Resolución apelada fundamenta este encuadre en su presunción de que el origen de las Notas de Crédito es una actividad prestada por Makro, hecho que califica de meramente dogmático toda vez que ARBA omite analizar los elementos acercados en el descargo y la pericial producida.

En cuanto al gasto computado por Makro en concepto de “Fee”, a Orkam Management AG por su servicio de asistencia técnica, impugna su consideración como una regalía y por lo tanto entiende que no debe computarse para la determinación del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral. Destaca la desidia de ARBA cuando al requerirle información sobre el “servicio de asistencia técnica”, la firma solicitó aclaración de los períodos fiscales sobre los que se requería y ARBA consideró insólitamente que no se había satisfecho el requerimiento, considerando sin más procedente el ajuste. En subsidio plantea que las regalías deben computarse como gasto, ya que es una erogación por un servicio prestado y el concepto “regalía” no está expresamente incluida

en los gastos no computables prescriptos en el Convenio Multilateral. Cita Resoluciones de la Comisión Arbitral y Plenaria que así lo han resuelto.

Que prosiguiendo con la determinación del coeficiente de gastos, impugna la consideración del rubro “Cargas sociales”, como Gasto computable, omitiendo el acto en crisis hacer mención a la Resolución de la CA 06/10 donde expresamente se dispone que dichas erogaciones deberán ser consideradas como “Computables”, “...a partir de la confección de los coeficientes unificados para ser utilizados a partir del ejercicio fiscal 2011.” En consecuencia, toda vez que las cargas sociales en cuestión pertenecen al período fiscal 2009, concluye que no resulta procedente aplicar el criterio fiscal expuesto en la Resolución, razón por la cual debe dejarse sin efecto este ajuste, ello en virtud de la irretroactividad de las normas, en este caso las Resoluciones Generales (CA 04 y 06/2010.)

Que impugna la aplicación de los intereses del artículo 96 del Código Fiscal, basándose en que no existió privación de capital en tanto la firma contaba con saldos a su favor y Arba siempre tuvo el capital en su poder. Cita jurisprudencia de este cuerpo.

Así también deja planteada la inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal para calcular intereses y accesorios de su crédito.

Que desconoce la aplicación de la multa toda vez que teniendo saldos a favor la firma, no ha existido omisión de impuesto que la haga procedente. Por otra parte, destaca que Makro ha efectuado una interpretación y aplicación razonable de la normativa referida al IIBB. Alega la inexistencia del elemento subjetivo que requiere la infracción que se enrostra. Finalmente invoca la causal del error excusable para exonerarse de la mentada sanción. Para el caso que se confirme la sanción, solicita que se la reduzca al mínimo legal.

Que rechaza la extensión de la responsabilidad solidaria establecida en el acto en crisis, citando como precedente el pronunciamiento de la SCJBA en autos “Raso”. Sostiene que la Agencia debería iniciar un procedimiento específico y posterior para determinarla. Subsidiariamente plantea que la atribución de la responsabilidad solidaria no es objetiva por el mero desempeño del cargo. Los artículos 21, 24 y 63 del CF, aduce, no pueden prescindir, como interpreta ARBA, que para extender la responsabilidad a los directores por tributos, accesorios e infracciones de sus representadas, es necesario que se analice su participación en el acto, y en tal caso que la responsabilidad le pueda ser atribuida subjetivamente.

Opone la prescripción de los períodos ajustados arguyendo que para su determinación debe aplicarse la normativa del Código Civil en su antigua redacción (arts. 4027 y 3956 del CC). Cita en sustento el pronunciamiento de la SCJ, “Filcrosa”.

II.- Que a fs. 3689/3702, la Representación fiscal en su escrito de responde, señala que en primer lugar abordará el pedido de nulidad articulado, adelantando su improcedencia. Así destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz,

recordando lo expuesto por este Tribunal, en reiterados pronunciamientos a su respecto, considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter graves y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. En tal sentido, tanto la SCJBA como la CSJN en forma reiterada han declarado que la existencia del perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada (SCBA , LL T. 70 pág. 587 y “Fallos”: 262:298) (TFABA, Sala I in re: “Aritardo Pérez Iride” del 24 de julio de 2004).

Seguidamente, con respecto a la queja referida a que el agente fiscalizador, al analizar las pruebas aportadas en etapa de descargo, no dio cumplimiento a los puntos ordenados en la Medida para Mejor Proveer, aclara que la Fiscalización no se limita a exponer el rechazo de los elementos de defensa del contribuyente, sino como dicta el a quo a fs. 3419 vta.: *“...Que a fs. 3360/3363 y 3399/3401 obran los informes elaborados por el agente designado del Departamento de Operación Área Metropolitana CABA II, en donde se detallan los procedimientos llevados a cabo a fin de dar cumplimiento a la Medida para Mejor Proveer, cuyas conclusiones serán desarrolladas al tratar los agravios incoados por la firma de tratantes y los prima facie responsables solidarios, señalando en sus informes que en virtud de la medida mencionada se procedió a ratificar el ajuste practicado...”*. Así a fs. 3427, el juez administrativo expone el análisis y conclusiones de las tareas ordenadas en Providencias N° 489/16 (fs. 2447) y N° 709/16 (fs. 3369). Pone de resalto que a fs. 3427, el juez administrativo expuso el análisis de la prueba pericial determinando: *“...Que en primera instancia el fiscalizador en su informe realiza un análisis de la prueba pericial contable producida en autos, cabe recordar que la misma se encontraba orientada a determinar la gravabilidad de las notas de crédito impugnadas teniendo como base la documentación obrante en poder de Supermercados Makro SA la cual no habría sido acompañada con el descargo atento a la voluminosidad de la misma;///Que en relación al informe pericial el inspector señala que de la misma surge que: “(...) Los descuentos y/o bonificaciones acordados con los proveedores son registrados en la contabilidad de Supermercados Mayoristas Makro SA con el respaldo de las Notas de Débito a los proveedores, emiten a Supermercados Makro SA, Notas de Crédito, las cuales no son tomadas en cuenta ni conservadas para evitar duplicar la contabilización de dichos descuentos y/o bonificaciones. Por lo expresado, el perito no puede expedirse en relación a esta pregunta. (...) El perito deja constancia que para el presente informe se basó en las registraciones contables de los libros rubricados de Supermercados Mayoristas Makro SA que se mencionan ut supra y en la documentación respaldatoria de las mismas (...).”*

Que en cuanto al incumplimiento de aportar la documentación correspondiente al gasto “Servicio de Asistencia Técnica”, requerido en Acta R 054 N° 010138386 (fs. 3373/3374), entregada en actuación constatada en Acta R078A N°010278974, de fs. 3371/3372, el juez administrativo expuso a fs. 3433 (vta.): *“Que con fecha 31/05/2016 el contribuyente presenta nota en respuesta al requerimiento cursado (fojas 3380), quedando constancia en Acta de Comprobación R078 C N*

°010023798 de fojas 3376/3379. En dicha nota la firma manifiesta: “(...) Al respecto, les informamos que el gasto de Servicio de Asistencia Técnica se relaciona con gastos por servicios de Management, recibidos de la compañía vinculada Orkam South American Management AG. Los servicios consisten en licencia, mantenimiento y asistencia técnica de diferentes sistemas. Todos ellos están destinados al manejo global de la compañía, del negocio y de la relación con los proveedores. En conjunto se los denomina Management fee. A fin de poder suministrarles un detalle pormenorizado de conceptos y documentación de respaldo pertinente, les solicitamos informarnos e/los período/s fiscales objeto de fiscalización. Por lo hasta aquí expuesto, solicitamos a esa Agencia de Recaudación: Informe el/los período/s objeto de su requerimiento. Nos tenga por presentados en tiempo y forma. Dé por cumplido su requerimiento. (...)” /// Que conforme manifiesta el inspector en su informe; “... el argumento esgrimido por el contribuyente en su nota (desconocimiento del período fiscalizado), motivo por el cual no acompaña la información y documentación requerida, es poco probable ya que en la misma este hace referencia al número de expediente administrativo por el cual tramita la presente verificación impositiva, y en cuyo marco ha brindado información, presentado escritos y aportado documentación durante todo el proceso. Muestra de ello es que en el escrito “Contesta Vista – Unifica Personería” (fojas 1909/1939), en las páginas 40/41, la propia firma hace referencia a la documentación referida: “(...) no surge del Expediente Administrativo ni del relato realizado por la fiscalización que siquiera se haya solicitado y analizado la documental de soporte del Servicios de Asistencia Técnica (...)” /// Que por lo expuesto el inspector concluye manifestando que da por no satisfecho el requerimiento notificado mediante Acta R054 N° 010138386...”.

Por lo expuesto queda acreditada la displicencia del contribuyente en lo que respecta a la documentación requerida por el “Fee por servicio técnico”. Que con relación al agravio relativo a que no se toma en cuenta el impuesto declarado y cancelado por la firma, recuerda, como lo menciona el contribuyente en su libelo recursivo-, que en ciertas declaraciones juradas mensuales la firma toma como pago, el saldo a favor del período anterior, exponiendo el juez administrativo a fs. 3424 (vta.): “Que finalmente se informa que a fin de proceder a la compensación requerida por el contribuyente, ésta se produciría a través de la conformidad vía web de la deuda expuesta en formulario R-222 o al momento de adquirir firmeza la misma, circunstancias que no han acontecido al momento del dictado del presente acto...”.

Remarca que el acto recurrido da cuenta a fs. 3424 del reclamo acerca de la compensación de saldos determinados en estos actuados con períodos anteriores, términos a los que remite.

Que pone de relieve que el acto en crisis 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. Cita jurisprudencia emanada de este Cuerpo en abono de lo expuesto.

Que siguiendo con el tratamiento de los agravios, en responde al planteo de prescripción opuesto, destaca que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el art. 2532,

vigente desde el 1° de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local.

Que en efecto, destaca que siendo el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación, revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional, y por ello gran cantidad de Estados Provinciales han previsto el instituto en sus ordenamientos locales, adaptándolos a las particularidades de cada provincia en su sistema, las cuales no pueden jamás ser reglamentadas por el Estado nacional, ajeno por completo a estas circunstancias.

Que las circunstancias descriptas, remarca que en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 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).

Añade que el Derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos. Cita jurisprudencia emanada de la Suprema Corte de Justicia provincial, donde se expresa un criterio claramente contrario al alegado por la accionante de autos (S.C.J.B.A., en la causa “Fisco de la provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión”, 23/12/2002, en autos “Olivares C.D. Concurso”, del 5/11/2003, entre otros.

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

Que en el particular, subraya que el cómputo de la alegada prescripción comenzó el 1° de enero de 2011 pero habiéndose notificado la Disposición de inicio N° 4141/2015 del 02/09/2015, en fecha 21 de septiembre de 2015 (fs. 1896/1897), es decir dentro de los ciento ochenta (180) días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción de dicho período, operó a partir de dicha notificación la causal de suspensión de la prescripción de ciento veinte (120) días hábiles prevista en el anteúltimo párrafo del art. 161 del Código Fiscal.

Luego habiéndose notificado a la firma con fecha 22 y 29 de junio de 2016 (fs. 3447/3449), que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia,

determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio.

De ahí, que concluye que las acciones de esta Agencia para determinar las obligaciones de autos se encuentran plenamente vigentes, no pudiendo prosperar la prescripción opuesta.

Con respecto al sorpresivo cambio de criterio que la Agencia venía sosteniendo en fiscalizaciones correspondientes a 2006, 2007 y 2008, responde que la doctrina de los actos propios, respecto a lo planteado por el contribuyente no es aplicable sino en abierta contradicción a la normativa establecida por el Código Fiscal. Ello es así, desde que el Estado se vería imposibilitado de fiscalizar lo declarado por el contribuyente, convirtiendo en letra muerta las disposiciones relativas a la verificación y determinación de la materia imponible, establecida en el mencionado cuerpo legal. Asimismo, sostiene que no ha existido una conducta incongruente por parte del Estado desde que el ajuste practicado surge claramente de los considerandos de la disposición recurrida, de los cuales no surge contradicción alguna, en los que se fundamentaba la posición del fisco, sustentada en esta inspección; no se trata aquí de evaluar la aplicación de la teoría de los actos propios, toda vez que la Agencia ha encuadrado la situación fiscal del contribuyente conforme la normativa vigente al momento de configurar el hecho imponible del impuesto bajo fiscalización.

Que en cuanto a la cuestión de fondo, que es la determinación de los ingresos provenientes de las notas de débito emitidas a proveedores, agravio que fue en extenso tratado por el juez administrativo a fs. 3426 vta/3429, adelanta su improcedencia. Así, lo sostenido por el recurrente en cuanto a que los descuentos, objeto de las notas de débito ajustadas, se corresponden con los usos y costumbres, pone de relieve que el agente fiscalizador ha verificado que el objeto de las mismas corresponden a lo que puede encuadrarse como “descuentos funcionales”, que se concretan a partir de reducciones de precio pagados a los proveedores para recompensar al canal de ventas (supermercado mayorista) por funciones que ellos realizan como actividades de promoción, etc. Reproduce lo expuesto por el a quo a fs. 3409: *“Que, conforme lo enunciado, a partir del relevamiento de las Notas de Débito efectuado y de la información otorgada por terceros circularizadas, la fiscalización constató que existen operaciones que se corresponden con descuentos otorgados en los términos del Artículo 189 inciso a) del Código Fiscal (T.O. 2011 y concordantes de años anteriores) y otras operaciones que involucran conceptos como “Acuerdo Comercial”, “Promoción (Apertura Sucursal)”, “Servicios de Marketing”, “Exhibiciones destacadas y acciones de publicidad”, entre otros, contabilizados por los proveedores como “gastos”;*/// *Que, con respecto a las notas de débito y/o crédito que evidencian operaciones por los conceptos mencionados precedentemente, conforme su naturaleza, no se corresponden con los descuentos previstos en el artículo 189 del Código Fiscal , Ley 10.397 (T.O. 2011), y concordantes de años anteriores, sino que evidencian distintas prestaciones entre los proveedores y la firma fiscalizada, siendo esto último convalidado por las respuestas recibidas por los proveedores”.* Remite a los fundamentos expuestos por el juez.

Que en cuanto al tratamiento contable que realiza cada proveedor respecto de las bonificaciones,

que sostiene el quejoso, resalta que resulta totalmente ajeno a la firma y que no puede considerarse como elemento suficiente para justificar el ajuste, menciona que la determinación de los ingresos gravados por los servicios prestados a los proveedores se realizó en principio, como se lo describe a fs. 3408 vta.: *“...Que en ese marco, por Solicitudes de Información a Terceros (fs. 228/285), se requirió el detalle de notas de débito emitidas por la fiscalizada (o el detalle de las notas de crédito emitidas por la firma circularizada), el tratamiento contable proporcionada a las mismas (gastos o menor venta), la descripción de los servicios prestados y la copia de los comprobantes contabilizadas como gastos...”*. Agrega que en la etapa de descargo el contribuyente aportó prueba documental, que el juez administrativo tuvo por presentada y ofreció prueba pericial que se dio a lugar. Asimismo, en la resolución recurrida se dejó constancia a fs. 3426 vta. *“Que por otro lado cabe resaltar que el contribuyente ha desistido de la prueba informativa admitida por esta Agencia a través de la cual pretendía obtener información relacionada con el punto bajo análisis de la Cámara Argentina de Supermercados y Asociación de Supermercados Unidos entre otros, de lo que se deja constancia; la que respondía a lo señalado en el Acto de Apertura a prueba”*: XI.3. Informativa: *Se libren oficio a las entidades que se mencionan a continuación a fin de que informen (i) si es de uso y costumbre en el mercado que los supermercados y/o comerciantes mayoristas a los fines de documentar los descuentos y/o bonificaciones acordados con sus proveedores emitan notas de débito con el fin de facilitar la administración de tales descuentos; y, (ii) si con motivo que en la práctica y por distintas razones, los proveedores no desean exponer abiertamente los precios finales a los cuales comercializan sus bienes a cada uno de sus clientes, lleva a que los descuentos y/o bonificaciones que le son otorgados a los supermercados y/o comerciantes mayoristas en razón del volumen, pronto pago, rotación y/o penetración en el mercado, deban ser identificados bajo diversas denominaciones y o conceptos, no obstante mantener su identidad con descuentos y o bonificación (sic) originados en tales supuesto: Cámara Argentina de Distribuidores y Autoservicios Mayoristas con domicilio a especificar pro esta parte; Asociación de Supermercados Unidos (ASU), con domicilio a especificar por esta parte; Cámara Argentina de Supermercados, con domicilio a especificar por esta parte....”*.

Que transcribe un pasaje del acto en crisis (fs. 3427 vta. 3428) que refuta la queja del contribuyente en torno a que el único fundamento de la pretensión fiscal se sienta en las circularizaciones realizadas a los proveedores.

Que prosigue el recurrente en sus quejas alegando que las cartas ofertas que se acompañaron como prueba documental en el descargo no pueden dejarse de lado por el tratamiento contable de “gasto” que le hayan dado los proveedores a una minoría de esas notas de débito emitidas. Respecto a ello, en principio, reitera que la pretensión fiscal no se basa únicamente en el análisis de los registros contables de los proveedores de la firma; y que en cuanto a las cartas ofertas aportadas en etapa de descargo, recuerda que a fs. 3427 (vta) el juez administrativo expuso: *“...Que en relación a las mencionadas Cartas oferta aportadas, las mismas son copia simple y sin datos sobre el carácter de firmante y en cuanto a las notas de débito son emitidas, en la mayoría*

de los casos, refiriéndose a acuerdos no acreditados, y en otros, con leyendas que se contraponen a lo informado por los proveedores, todo ello tal cual surge de informe de fojas 3399/3401". Concluye que el quejoso no puede alegar que su conducta, en cuanto a las notas de débito emitidas, encuadra en lo prescripto por el art. 189 del Código Fiscal, ya que no se acreditó la existencia de acuerdos con el proveedor (las "cartas oferta" no son idóneas para demostrarlo) y las notas de débito ajustadas como ingreso no se originan por época de pago, volumen de venta y otros conceptos similares, generalmente admitidos por los usos y costumbres.

Por lo expuesto, solicita se confirme el ajuste correspondiente a la prestación de servicios determinada en función de las notas de débito objetadas.

Que sobre la pretensión de que la carga de la prueba pese sobre la Agencia, adelanta su improcedencia. En tal sentido, cita precedentes de este Tribunal.

Que en cuanto al encuadre de los ingresos generados por las notas de débito emitidas, en la actividad "Servicios empresariales n.c.p", menciona lo dispuesto por el juez administrativo a fs. 3431 vta., ratificando que la fiscalización no hecho más que seguir lo prescripto por el Informe Técnico 22/2003, que cita el contribuyente en el recurso interpuesto, que prescribe que tales conceptos deben estar sujetos a la tributación del Impuesto sobre Ingresos Brutos como prestación de servicios, correspondiendo la aplicación de la alícuota del 3,5% "(Cód. 749900 – "servicios empresariales n.c.p"). Que previo al tratamiento de agravios referidos al coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, se refiere al "Fee" pagado a Okam Managment AG por el servicio técnico, que aduce el contribuyente que no puede considerarse una regalía; sobre ello en principio debemos destacar lo expuesto por el Agente fiscalizador a fs. 1866 (vta). "...Surge de la consulta a la página web de la firma a fojas 1768 que es parte integrante de un Holding llamado Grupo SHV del "Holding NV" y que se compone de distintas áreas siendo una de las áreas la de "MAKRO" dedicado a la actividad Supermercado mayorista. Por ello se desprende que debe abonar regalías a la casa matriz del grupo económico del exterior../// Adicionalmente a lo establecido por el informe donde claramente considera no computables a las regalías, fueron analizado los Estados Contables al 31/12/2008, donde se observa que dentro de "Otros Ingresos y Egresos", se encuentra los "Servicios de asistencia técnica"(fs. 1737) y en la nota 8-Sociedades Art. 33 ley 19550 (fojas 1742)., se encuentra prestados los servicios citados por la empresa "Orkam South America Managment AG" integrante del grupo económico controlante del Contribuyente y que responde a empresa radicada en el Exterior. De las Memorias de los Estados Contables al 31/12/2008 a fojas 1721 surge que de las relaciones con SHV Interholding AG puede ser definida como de colaboración el aporte de ideas y desarrollo que el grupo ha logrado como mejoras prácticas en distintas unidades de negocios así como en innovaciones tecnológicas, destacando el aporte de Know How y herramientas gerenciales de control y administración a fin del desarrollo e implementación de políticas corporativas." Ahora bien, como se consideró anteriormente, la firma no ha presentado prueba que rebata lo expuesto por el Agente Fiscalizador.

Que a fs. 3433, del acto recurrido, el juez administrativo subraya que la fiscalización ha considerado a los gastos de “Servicios de Asistencia Técnica” como no computables en virtud del Informe de la ex DTT Nro. 41/2000, así como también ha efectuado un análisis integral de la documentación aportada por la firma concluyendo que se trata de un concepto que se relaciona con pagos por asistencia técnica brindada por la empresa matriz del exterior y que teniendo en cuenta que los Estados Contables se la considera como “Otros ingresos y Egresos” y no como gastos operativos dentro del Cuadro de gastos de los estados Contables y que a su vez corresponden a pagos efectuados al exterior, debe considerarse como gasto no computable en la confección del coeficiente de gastos, tal cual consta en el Informe Final de Auditoría de fojas 185 y siguientes de los presentes actuados”. A mayor abundamiento, recuerda que la Comisión Arbitral, así lo ha entendido mediante el dictado de la Resolución CA N° 21/06 GILLETTE SA c/ provincia de Buenos Aires, (ratificada por la Comisión Plenaria mediante resolución 06/07), concepto reiterado en reiteradas Resoluciones emanadas de los Organismos del Convenio Multilateral.

Que atento a ello, reitera la posición del Organismo Fiscal, en cuanto a considerar que todos aquellos gastos que no tienen vinculación directa con la actividad de la empresa y que no puedan suministrar una pauta válida que permita dimensionar la magnitud de la actividad efectuada en una u otra jurisdicción, resultan GASTOS NO COMPUTABLES; pero no por el simple hecho de encontrarse expresamente enunciados (o no) en el texto del Convenio Multilateral, sino porque no se cumple con el espíritu ni con los requisitos establecidos por los arts. 3° y 4° del referido régimen. Con respecto a la mención efectuada por el contribuyente que los gastos “no computables” son taxativos en cuanto a su enumeración, entiende que ya es criterio sentado, en los Organismos de Aplicación del Convenio Multilateral, que la enumeración de los gastos no computables que efectúa dicho Convenio no es taxativa.

Por lo tanto el argumento esgrimido por Supermercados Mayorista Makro S.A., para considerar computables a las regalías en cuestión, basado en el hecho de no estar las mismas incluidas en la enumeración taxativa de los gastos no computables del art. 3 de la Ley de Convenio Multilateral, no tiene asidero alguno.

Que sobre la queja referente a la inclusión para la determinación del coeficiente de gastos del rubro “cargas sociales”, considera lo expuesto a fs. 3435 vta./3436 por el juez administrativo en el acto en crisis, pasaje en el que se concluye que las cargas sociales constituyen un parámetro válido para la medición de la actividad desarrollada en cada jurisdicción, por lo que debe interpretarse con alcance general que las mismas resultan ser un gasto computable. La Resolución General 4/2010 (CA), ha receptado este concepto que resulta coincidente con el mantenido por los Organismos de la Comisión Arbitral desde que se suscribió el Convenio Multilateral en el año 1977. En virtud de lo expuesto, se solicita se ratifique el coeficiente de gastos determinado.

Que en cuanto a la impugnación de los intereses, aclara que son de tipo resarcitorio, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado

de disponer el Fisco, por la falta de ingreso en término del impuesto. De ahí, subraya que su aplicación, no requiere de prueba de culpabilidad alguna en el accionar del sujeto, pues corroborado el incumplimiento, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Con lo cual se han configurado los requisitos necesarios para su aplicación, siendo ajustada a derecho su aplicación.(Conf. "Correo Argentino", del 25 de marzo de 2003).

Destaca que esta es la doctrina seguida por los arts. 509 y 512 del Código Civil, en cuanto a que dichas normas establecen la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación incumplida la cual, se presume la culpa del deudor. Cita jurisprudencia de este Cuerpo en autos "Oiltalking Ebytem SA", del 08/03/05, Sala III. Así también cita jurisprudencia emanada de la SCJBA, causa 93745 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Obra social del Personal Marítimo s/ Apremio" del 3/10/12, concluyendo que los intereses aplicados, resultan ajustados a derecho.

Con respecto al cuestionamiento relativo a la multa, menciona que la postura fiscal en examen está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del contribuyente. Abona lo expuesto, con jurisprudencia de este Cuerpo. Que en cuanto a los saldos a favor, considerados en la disposición apelada, sostiene que es criterio de la Agencia que estos no constituyen crédito a su favor hasta tanto la Autoridad de Aplicación determine los mismos, sea mediante el procedimiento establecido para la demanda de repetición o de determinación de oficio. Agrega que dichos saldos podrán ser compensados, de corresponden en la etapa procesal oportuna.

Que respecto a la figura del error excusable, pone énfasis en que ninguno de los requisitos exigidos por la figura se aprecian en las presentes actuaciones, considerando además que la firma contaba con pronunciamientos anteriores de este Cuerpo sobre la procedencia del criterio sostenido por la Agencia, por lo que corresponde desestimar la causal exculpatoria alegada.

Por último en cuanto a la impugnación de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, indica que los caracteres de la solidaridad en el ámbito provincial, distan de los regulados en el ámbito nacional, el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal), y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Que añade, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, la norma ha establecido una presunción legal, estableciendo que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados acreditan tal extremo, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad.

Por otra parte, aclara la improcedencia de la aplicación de las normas nacionales en materia tributaria, por cuanto esta última conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Así, al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, en cuanto se ha reservado el derecho de establecer impuestos y contribuciones y por elementales razones de coherencia, se encuentra facultado para legislar sobre los sujetos obligados por tales obligaciones. Las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el art. 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulnera ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (art.104 y 105 de la Constitución Nacional). Las normas del derecho común sólo resultan aplicables subsidiariamente por vía del art. 6 del Código Fiscal

Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria, ni posee el beneficio de excusión. Reitera que los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La Ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Conf. Art.24 del citado Código), circunstancias que en el particular los sindicatos no han desvirtuado.

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

Reitera, que no siendo una responsabilidad subsidiaria, se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno, no cabiendo esperar que la misma adquiera firmeza respecto de este {ultimo para que el reclamo se dirija contra aquellos.

Que en cuanto al mencionado fallo “Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio”, de fecha 2 de julio de 2014, señala en primer lugar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo par pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters, de Lázzari y Koganm no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que

compartió, con el voto de la minoría -la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Que en consecuencia, pone de relieve que mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal, en tanto la mayoría de ese Tribunal ni siquiera se expidió sobre el tema.

Por ello, los agravios impetrados por los apelantes en materia de responsabilidad solidaria devienen improcedentes. Por todo lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los agravios traídos deben ser rechazados, confirmándose en su totalidad en acto recurrido, debiendo tenerse presente la reserva del Caso Federal planteada para la oportunidad procesal en que corresponda.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que en este estadio corresponde abordar los agravios proferidos por la apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3397/2016 y resolver si la misma se ajusta a derecho.

En tal sentido, debe advertirse preliminarmente que, atendiendo a los montos determinados a favor de la contribuyente, así como su devengamiento en el tiempo, cualquiera sea la decisión en el presente pronunciamiento, resulta absurdo endilgar conducta infraccional alguna, así como responsabilidad solidaria, toda vez que no se observará omisión posible de tributo al momento de operar la compensación de saldos deudores y acreedores (artículo 102 y cctes del Código Fiscal), ni existirá reclamo fiscal efectivo que requiera solidaridad alguna para asegurar el cobro. Deviene en consecuencia abstracto el tratamiento de los agravios opuestos sobre el particular, lo que así declaro.

1.- PRESCRIPCIÓN. Aclarado lo anterior, me pronunciaré en relación a la prescripción invocada. La parte apelante alega los preceptos del Código Civil (en su anterior redacción), por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base del complejo de antecedentes jurisprudenciales, con particular referencia a fallo emitido por la Corte Suprema de Justicia en el caso "Filcrosa".

Decididamente me resulta refractaria tal doctrina, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regula.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse. Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC), así como para las obligaciones del agente de recaudación conforme lo ha resuelto la jurisprudencia (Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial”, sentencia del 16.09.2008).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados en diversos pronunciamientos de esta Sala (Registros nº 2117 del 29/12/2017; nº 2142 del 14/08/2018; nº 2145 del 13/09/2018; nº 2171 del 26/03/2019; nº 2175 del 04/04/2019; entre otros) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia

de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa", Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy distinta, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503; entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

Lo expuesto, sin embargo, no me exime de revisar distintas cuestiones que dogmáticamente se han venido aseverando, siendo necesario que esta nueva lectura de la situación se acompañe de razonamientos que no han sido objeto de análisis por los Altos Tribunales, o bien sus conclusiones no resultan enteramente aplicables al caso bajo estudio en los presentes actuados.

Considerando que el plazo quinquenal no es objeto de debate alguno, lo primero a definir es a partir de cuándo comienza el cómputo del mismo, deviniendo inaceptable el previsto por el Código Fiscal (1° de enero del año siguiente al del vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual).

Sobre el particular, suele citarse como remedio absoluto a la cuestión, el criterio seguido por la Corte en la causa “Ullate” en el cual se habría decidido el inicio del cómputo al momento del vencimiento de cada uno de los anticipos del impuesto. Releyendo el pronunciamiento, esto no aparece con tanta claridad: *“...la Cámara en lo Criminal, Correccional, Civil y Comercial de Familia y del Trabajo de Laboulaye confirmó la sentencia de primera instancia en cuanto había hecho lugar a la excepción de prescripción opuesta por la demandada y rechazado la presente ejecución fiscal por la que se perseguía el cobro del impuesto de infraestructura social correspondiente a los períodos 2, 3 y 4 de 1997, con vencimiento los días 11 de julio, 14 de agosto y 16 de octubre de dicho año, respectivamente...En tales circunstancias la aplicación de dicha doctrina a las constancias de la causa, me llevan a tener por prescripta la deuda ya que con respecto al último de los períodos discutidos la liberación ocurrió el 16 de octubre de 2002, sin que para éste o para los anteriores períodos reclamados se hubiere alegado ni mucho menos demostrado la ocurrencia de alguna causal que hubiera suspendido o interrumpido su transcurso...”* (Dictamen del Procurador del 16/05/2011 que la Corte hace suyo en “Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés -

Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo”, Sentencia del 1º de noviembre de 2011).

En concreto, tenemos la evaluación de otro impuesto de otra jurisdicción local, la consideración de “períodos” (no se menciona la palabra “anticipos”) y, procesalmente, el debate de la cuestión en el marco de una ejecución fiscal (no de una determinación de oficio, es decir, existía en “Ullate” una obligación ejecutable, extremo que no se verifica en una determinación de oficio, sino hasta su firmeza).

Lo expuesto me lleva a considerar que la prescripción que aquí se requiere, refiere particularmente a las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por el Código Fiscal y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas. Pregunto entonces ¿qué es lo que se ha determinado? ¿Anticipos? ¿Otros pagos a cuenta? ¿Cuotas? ¿O períodos fiscales ya cerrados? (sea en forma total o parcial). Sin dudas es esto último. Sería ilícito pretender determinar y exigir el pago de anticipos una vez cerrado el período fiscal. Asimismo, la Agencia de Recaudación se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre “cerrado”, esto es, vencido el plazo para la presentación de la mentada declaración jurada anual. Mal podría entonces comenzar el cómputo de la prescripción de una acción, en forma previa al nacimiento de la misma, a la posibilidad de ejercerla. Y ello sin perjuicio de distintos mecanismos que le permiten exigir al Fisco los pagos a cuenta no abonados (artículos 47, 58 y cctes del Código Fiscal).

No debe soslayarse, complementando este criterio, lo que ha expresado la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires: *“... Enseña Argañarás que, aunque el derecho creditorio exista, la prescripción no corre si no está abierta y expedita la vía para demandarlo”. Citando a Planiol dice: “La prescripción no puede comenzar antes porque el tiempo dado para la prescripción debe ser un tiempo útil para el ejercicio de la acción y no puede reprocharse al acreedor, de no haber accionado en una época en que su derecho no estaba expedito. Si así no fuera, podría suceder que el derecho quedara perdido antes de poder ser reclamado; lo que sería tan injusto como absurdo” (Argañarás, Manuel J. “La prescripción extintiva”, pág. 50)...”* (en autos “Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires (I.P.S.). Demanda contencioso administrativa”, Sentencia del 29 de junio de 2011). *“... Según la máxima actioni non natae non praescribitur (la acción que no ha nacido no prescribe;...), el tiempo computable para la prescripción debe ser útil para el ejercicio de la acción, por lo que no puede reprocharse al acreedor no haber actuado en una época en la que todavía no podía hacerlo (Cazeaux, Pedro N. y Trigo Represas, Félix A., “Derecho de las Obligaciones”, ed. Platense, 1972, t. II-2, p. 451) ... De ello se desprende que el principio general debe enunciarse expresando que la iniciación del curso de la prescripción se produce desde el momento en que el derecho estuvo amparado, con una pretensión demandable, de modo tal que hubiera permitido al titular hacer valer ese poder jurídico (conf. Spota, Alberto A., “Tratado de Derecho Civil”, Parte General, ed. Depalma, 1959, t. I, v. 3-8, p. 226)...”* (en autos “Monsalvo, Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro. Acción revocatoria”,

Sentencia del 18 de marzo de 2009).

Para así concluir, deviene asimismo necesario recordar la clasificación que distingue a los impuestos según el aspecto temporal de su hecho imponible, encontrándose aquellos denominados “instantáneos” (Sellos/ Transmisión Gratuita de Bienes, ambos de prescripción decenal bajo la doctrina “Filcrosa”), los “anuales” (Inmobiliario, Automotores, cuyo hecho imponible nace el 1° de enero de cada año y su pago es fraccionado en cuotas) y los “periódicos” o “de ejercicio” (Ingresos Brutos: en este caso coincidiendo con el año calendario, su hecho imponible comienza a nacer el 1° de enero y termina de hacerlo el 31 de diciembre. Su pago es fraccionado por la Ley en “anticipos” mensuales, autodeclarados o liquidados administrativamente, pero siempre con naturaleza de pago a cuenta: no definitivo).

Como ha señalado la Corte Suprema de Justicia, “...los anticipos constituyen un obligación de cumplimiento independiente...” (Fallos: 285:177). Esta limitación de los anticipos, su temporaneidad, hace que una vez que sea exigible el tributo al operarse el cierre del período fiscal anual y cumplirse el plazo para la presentación de la declaración jurada, caduca la facultad del Fisco provincial para perseguir su cobro o el de sus accesorios por incumplimiento en su ingreso. Dicho en otras palabras, a partir del vencimiento del plazo para ingresar el impuesto anual, que hace nacer la acción del Fisco para perseguir su pago, si no se hubiera verificado en todo o en parte, los anticipos se extinguen como obligación sujeta a exigibilidad autónoma. Ello así, por su distinta naturaleza jurídica, ya que no son más que un pago a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal no ha nacido. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido “...Los anticipos, cuya constitucionalidad ha admitido esta Corte (Fallos: 235:787), [...] constituyen obligaciones de cumplimiento independiente (Fallos: 285:117); y precisamente esa nota de individualidad, que autoriza a concebirlos como obligaciones distintas al 'impuesto de base', descarta toda vinculación con el mentado procedimiento de determinación de oficio, el que, por definición, tiene por objeto establecer la materia imponible” (Fallos: 316:3019). En igual sentido se ha expedido el Dr. Pettigiani, en Sentencia del 29 de mayo de 2019, Causa A. 71.990, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A. y otros. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”.

Por ende, entiendo que no resulta de aplicación la “interpretación” que suele aseverarse sobre el alcance del fallo “Ullate”, debiéndose realizar un análisis más específico sobre la casuística aquí valorada.

Suele citarse asimismo en análogo sentido (y erróneamente) el precedente CSJ 37/2011 (47-G)/CS1 “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal – radicación de vehículos”, fallado el 6 de diciembre de 2011, y referido al Impuesto a los Automotores, tributo que nace y se cuantifica al principio del año fiscal, posibilitando la Ley el pago en cuotas del mismo (es decir, pago fraccionado de una obligación ya nacida y cuantificada).

En línea con lo expuesto, recordemos que establecía el Código Civil en su artículo 3956: “La

prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". Consecuentemente, siendo un impuesto de período fiscal anual (Ley N° 23.548 de Coparticipación Federal y su consecuente artículo 209 del Código Fiscal), en el que sin perjuicio del ingreso de anticipos y otros pagos a cuenta, se deberá presentar una *"...declaración jurada en la que se determinará el impuesto..."* de ese año e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período (artículo 210 del Código Fiscal), corresponde considerar el inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio (artículo 44 y cctes. del Código Fiscal) cuya prescripción se analiza.

Sentado lo anterior, debe traerse a análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2009 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2010 (Resolución Normativa A.R.B.A. N° 085/2009 y Resolución General C.A.C.M. N° 008/2009); comenzando así el cómputo prescriptivo, el que hubiese vencido el día 30 de junio de 2015.

Sin embargo, según constancias de fs. 1824/1825 y 1282/1283, con fecha 19 de abril de 2011 se notificó a la contribuyente de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando esto un supuesto de "constitución en mora" en los términos del artículo 3986 del Código Civil por entonces vigente (*"...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción"*).

Recordemos sobre el particular que el criterio expuesto ha sido receptado por la propia Corte Suprema (Sentencia del 21 de junio de 2018 en Causa "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA – AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento"): *"...A su vez, si como lo expresa el apelante, "...resultando ineficaces aquellas causales de suspensión y/o interrupción que difieran de las reguladas en el Código Civil" (fs. 1034 vta.), no puede soslayarse -como lo hace aquel- que en dicho ordenamiento la prescripción se suspende durante el plazo de un año, por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (art. 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización (Fallos: 318:2558; 329:4379, entre otros)..."*.

Una detenida lectura de este reciente antecedente nos permite observar que el fallo realiza a modo de obiter dictum esta importante consideración, en cuanto expresa que el acta de requerimiento cursada al contribuyente por el organismo recaudador informando preliminarmente la existencia de ciertas diferencias tributarias (prevista) igualmente provoca la suspensión del curso de la prescripción, pues ello importaba constituir en mora al deudor en forma auténtica.

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, transcurridos escasos meses de prescripción, el 19/04/2011 se suspende hasta el 19/04/2012, retomando el cómputo pertinente, el que hubiese

vencido el 30 de junio de 2016.

Sin embargo, previo a ello, y en término útil, ya bajo la vigencia plena del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, se produjo la notificación de la Disposición Determinativa y Sancionatoria Nº 3397/2016, que contiene la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio en ejercicio de la acción impugnada, diligencia efectuada el día 22 de junio de 2016, conforme surge de las constancias de fojas 3447/3448.

Asimismo, posteriormente, se verifica el efecto que en el marco de la dispensa propuesta por el artículo 2550 del C.C. y C.U., genera la imposibilidad asumida por el Fisco de ejecutar su crédito, a raíz de la suspensión de la obligación de pago provocada por la interposición del recurso bajo tratamiento, verificada el día 18 de julio de 2016, según sello de entrada que luce a fs. 3450.

Concluyo en consecuencia, que el planteo prescriptivo de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período fiscal 2009, no debe prosperar; lo que así Voto.

Quizás distinta sería la conclusión bajo las normas del Código Fiscal, extremo que deviene improcedente a la luz de la citada doctrina pretoriana, que no comparto y debo acatar

2.- NULIDAD. Prosiguiendo con las cuestiones de previo pronunciamiento, corresponde abordar la nulidad pretendida sobre el procedimiento y el acto apelado.

Adelanto que lo alegado por el recurrente, no resulta idóneo frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en la Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

Así las cosas, lo primero que advierto en la propuesta de nulidad es una simple disconformidad con lo resuelto, extremo que deberá ser revisado en el marco del recurso de apelación en tratamiento, mas no en el de nulidad. Ha tenido oportunidad de expresar recientemente la Suprema Corte bonaerense que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI- 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren carácter configurados, máxime cuando la doctrina de arbitrariedad posee carácter excepcional y no por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que*

descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

En cuanto a la posible existencia de irregularidades en el procedimiento, "...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto..." (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

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

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

Que lo antes dicho me permite rechazar lo argumentado por la recurrente, no encontrando andamiaje posible a su pretensión nulitiva.

3.- CUESTIÓN DE FONDO. Los apelantes desconocen el hecho imponible que el Fisco verifica

bajo el código de actividad según NAIIB/99 “Servicios empresariales n.c.p.” e impugnan el ajuste efectuado en base a notas de débito y/o de crédito, que en su convicción obedecerían a descuentos, bonificaciones y otros conceptos que se encontrarían al margen de la imposición.

Por su parte, para la Agencia de Recaudación, los importes resultantes de las notas de débito son para el hipermercado, ingresos derivados de los servicios prestados a los proveedores, ya sea por colocación de sus productos en lugares preferenciales dentro del establecimiento (puntera, flash lineal, etc) u otros servicios como logística, repositores, etc; no reuniendo los requisitos del artículo 189 inciso a) del Código Fiscal para poder ser deducidos de la base imponible.

Del relevamiento y análisis de la totalidad de las notas de débito realizado a fs. 1254, conciliadas con el Libro IVA-Compras (fs. 63), surge que algunas eran incluidas por el contribuyente en la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, y otras eran excluidas; de allí que la Autoridad Recaudadora procede a circularizar a los proveedores de la firma y como resultado de dicha labor se confecciona el Papel de Trabajo obrante a fs. 1788/1790 donde se decide la gravabilidad de todas aquellas notas de débito vinculadas con proveedores que contabilizan la operación como “gasto”, en un análisis integral de la operatoria (tal como se lee en nota al pie del papel de trabajo). La fiscalización entiende que esos gastos son necesarios a los fines de su actividad, no tratándose de descuentos sobre volúmenes de compra.

Así puede leerse a fs. 3411 vta., en el Considerando pertinente del acto impugnado que: “... corresponde remarcar de las respuestas recibidas que específicamente las firmas CASA Isenbeck Argentina SA (fojas 404/416), Los 5 Hispanos SA (fojas 426/438), Rafaela Alimentos S.A. (fojas 467/525), Flora Dánica S.A. (Fojas 553/574), Aceitera General Deheza S.A. (fojas 598/613), Cervecería y Maltería Quilmes S.A. (Fojas 617 a 672), Unilever de Argentina S.A. (fojas 673/ 709), Bodegas Chandon SA (Fojas 710/725), Molinos Río de La Plata S.A. (Fojas 726/737), Granja Tres Arroyos SA (fojas 792/823), Steber S.A. (Fojas 935/988), Cía Industrial Cervecera SA (Fojas 1052/1055), han informado que las notas de crédito por ellas emitidas y/o notas de débito por la fiscalizada en el períodos fiscalizado, han sido contabilizadas como un gasto del período, provenientes de conceptos tales como: Promociones, Punteras de Góndola, Acuerdos Comerciales, Acuerdos Especiales por Volumen, Dinámica Comercial-Retornos y Promociones-Servicios de Marketing, entre otros. Que con respecto a las notas de débito y/o créditos que evidencian operaciones por los conceptos mencionados precedentemente, conforme a su naturaleza, no se corresponden con los descuentos previstos en el artículo 189 del Código Fiscal, Ley 10.397 (T.O.2011), y concordantes de años anteriores, sino que evidencian distintas prestaciones entre los proveedores y la firma fiscalizada, siendo esto último convalidado por las respuestas recibidas por los proveedores...”.

Que teniendo por norte la búsqueda de la verdad material, se impone analizar cómo se fueron conformando las actuaciones, los argumentos de los accionantes ante los cargos impositivos y las pruebas recabadas en la causa para resolver la controversia, que tiene por eje las notas de débito emitidas por “Supermercados Mayorista Makro S.A.”, y las notas de crédito emitidas por sus

proveedores. De la lectura del acto en crisis se desprende que la línea argumental de los impugnantes en relación a dichos instrumentos se mantiene en el procedimiento determinativo y sumarial y reitera en los mismos términos en esta instancia.

Que en dicho íter, destaco que en oportunidad del descargo a la Disposición N° 4141/2015 que diera inicio al procedimiento determinativo y sumarial, (fs. 1881/1895), bajo el acápite XIII, de la Prueba, adjunta documentación referida a las bonificaciones realizadas por los siguientes proveedores: 1) Casa Isenbeck Argentina SA (fs. 4040/415), 2) Rafaela Alimentos SA (fs. 467, 469, 471/479, 481/487, 488, 492/496, 490, 491, 497, 499), 3) Flora Dánica SA (fs. 553, 572), 4) Aceitera General Deheza SA (AGD), 5) Cervecería y Maltería Quilmes SAICA Y C (fs. 617), 6) Unilever de Argentina SA (fs. 673), 7) Bodegas Chandon SA (fs. 710/711), 8) Molinos Río de La Plata SA (fs. 726/727), 9) Granja Tres Arroyos SA (fs. 793, 815, 818, 819, 821,822), 10) Steber SA (fs. 978/987, 979, 980, 981,982, 984,985/987, 983, 11) Cía Industrial Cervecera SA (fs. 1052 y 1053), 12) Cocal Cola FEMSA SA, 13) Diageo Argentina SA (fs. 1227), 14) Nestlé Argentina SA , 15) Bagley Argentina SA (fs fs. 1255 y 1256) y 16) Arcor SA (fs. 1325 y 1326) –Anexos C/O-.

Que teniendo por agregada la prueba mencionada, y reconociendo la Autoridad de Aplicación, la existencia de hechos controvertidos sobre aquel universo de notas de débito emitidas en relación a operaciones celebradas con los proveedores antes enumerados, dispone la apertura a prueba de la presente causa, admitiéndose la prueba pericial contable ofrecida en todos sus puntos y adicionales incorporados por la Autoridad de Aplicación. Asimismo, se ordena como medida para mejor proveer, en relación a las notas de débito controvertidas, que se determine: *“...B. Si el importe para establecer la Base de ajuste fiscal, de las ND por los conceptos tales como: Ac. Volumen, Acuerdo Fidelidad, Acuerdos Especiales, Bonus Aniversario, Descuentos por volumen, Bonificaciones, Descuentos de Precio, Devolución, Pronto Pago, Descuentos por Volumen Anual, entre otros y de las NC emitidas por los proveedores al contribuyente de marras correspondientes a conceptos facturados: Bonificación Comercial, Promociones, Dinámica Comercial, Cdas. Variables, Bonificación Periódica, Publicidad, Descuentos, Bonificación Volumen, Devolución Mercadería, Menor Venta, Promoción, etc., representan descuentos por volumen de compra y otros conceptos contemplados por el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal ley 10.397 TO 2011 concordantes y modificatorias...”*. Seguidamente en el apartado C. se ordena que se determine si las ND cuestionadas por los conceptos descriptos han sido consideradas por los proveedores como un gasto o como “Menor Venta” (vide fs. 3419 del acto recurrido).

Que a fs. 3426 vta. del acto en crisis, el juez administrativo deja expresa constancia de la orfandad probatoria en cuanto a documentación que permita acreditar el circuito comercial que se encuentra en discusión, así también subraya el desistimiento del contribuyente a la prueba informativa proveída y con la cual se pretendía obtener información relacionada con la controversia.

En cuanto a lo informado por el perito como resultado de su labor (2718/2722 y documental de fs. 2724 y ss.), es dable transcribir el siguiente pasaje: *“...Los descuentos y/o bonificaciones*

acordados con los proveedores son registrados en la contabilidad de Supermercados Mayoristas Makro S.A. con el respaldo de las Notas de Débito a los proveedores, las cuales detallan los conceptos acordados. A su vez y en algunos casos, los proveedores emiten a Supermercados Mayoristas Makro S.A. Notas de Crédito, las cuales no son tomadas en cuenta ni conservadas para evitar duplicar la contabilización de dichos descuentos y/o bonificaciones (...) El perito deja constancia que para el presente informe se basó en las registraciones contables de los libros rubricados de Supermercados Mayoristas Makro SA que se mencionan ut supra y en la documentación respaldatoria de las mismas...”.

Que de lo expuesto, se desprende que el experto interviniente no ha tenido a la vista las Notas de Crédito emitidas por los proveedores vinculados a los conceptos ajustados por la fiscalización; ello, a los fines de la elaboración de su tarea técnica.

Que en el marco de la medida para mejor proveer, el agente fiscalizador designado, analizó la prueba pericial contable producida, la que tenía por finalidad determinar la gravabilidad de las notas de crédito impugnadas teniendo como base la documentación obrante en poder de Supermercados Mayoristas Makro SA, la que no habría sido acompañada oportunamente con el descargo atento al volumen de la misma. El papel de trabajo de fs. 3397, da cuenta del relevamiento de la documentación aportada por la firma, a saber: notas de débito, con descripción de los conceptos que involucran, su confronte con las Notas de Crédito emitidas por los proveedores, su contabilización indicando para cada caso la existencia o no de acuerdos comerciales entre las partes.

Se resalta que las cartas ofertas aportadas en copia simple, no cuentan con datos sobre el carácter del firmante y las notas de débito en su mayoría son emitidas en referencia a acuerdos no acreditados y en otros casos con leyendas que se contraponen a lo informado por los proveedores. Todo ello surge del informe de fs. 3399/3401.

Paralelamente, a los fines de evacuar los puntos que constituyen la medida ordenada, informa que *“las operaciones ajustadas por la fiscalización solo se refieren a aquellas en las cuales los proveedores contabilizaron como Gasto los conceptos involucrados en las notas de débito/notas de crédito emitidas, tal como surge de los papeles de trabajo confeccionados oportunamente”.*

Que a fs. 3360/3363 y 3399/3401, obran los pertinentes informes, donde concluye que: *“...no surgen datos ciertos que avalen la operatoria llevada a cabo, como asimismo no surge que los conceptos involucrados se correspondan con los descuentos a los que se refiere el artículo 189 inciso a) del Código Fiscal...”.*

Que no cabe duda que la labor probatoria descripta ha girado en torno a la controversia sobre la naturaleza de los ingresos incorporados a la Base Imponible, su registración contable y los documentos de respaldo de los mismos; a los fines de dilucidar si constituyen la base imponible de la gabela, o por el contrario responden al esquema de detracción de la base de cálculo del

tributo que abarca aquéllos conceptos que cumplen determinados requisitos, tal como lo prevé el artículo 189 inc. a) del Código que rige la materia. A mayor abundamiento, toda la información recabada ha sido auditada por un agente, personal dependiente de la Agencia de Recaudación, a quien se le ha encomendado una revisión del ajuste realizado, procediendo, de corresponder, a la confección de nuevo formulario de ajuste R-222, Formulario de Fiscalización y Ajuste.

Así en cuanto a las respuestas de los proveedores circularizados obrante en las actuaciones, a los fines probatorios, destaco: 1) CASA Isenbeck Argentina SA: En respuesta al requerimiento (fs. 404), informa que contabiliza como gasto los conceptos por las cuales se emiten las notas de débito/crédito, que hace descuentos por volumen de venta, bonificaciones comerciales a Supermercados Mayoristas Makro S.A., que no existen contratos, convenios o Acuerdos firmados con la mencionada durante el período enero a octubre de 2009. A fs. 406/415 observo Notas de Crédito donde se lee “Bonificación Comercial 2009”. 2) Rafaela Alimentos S.A.: (fs. 469), Nota de débito cuyo concepto es “Acuerdo Volumen 2009-04; (fs. 470), Nota de Crédito emitida por Rafaela Alimentos S.A. por otorgamiento Promoción N° 846, (fs. 471), Nota de débito a Rafaela Alimentos S.A. en concepto “Bonus Aniversario 16 años” 9/04, (fs. 472) “Acuerdo Especial” – Nov.04-, (fs. 974) Acuerdo Especial. Es dable destacar que la documentación descripta corresponde al período 2005 y 2006 que no son los fiscalizados en estas actuaciones. La documentación referida al período 2009, recién se visualiza a fs. 512, con una Nota de Débito emitida por la fiscalizada al proveedor bajo análisis, donde se lee el concepto “Acuerdo Volumen N° 2009/05, (fs. 513) Nota de Crédito de Rafaela Alimentos S.A. por “Otorgamiento promoción N° 1206 y (fs. 514) Nota de débito por “Acuerdo volumen”. 3) Flora Dánica S.A.: Informa que las operaciones celebradas con Supermercados Mayoristas Makro SA por las cuales emite Nota de Crédito en concepto de “Dinámica Comercial”, las registra como Gastos, agrega que no existen contratos. Las Notas de Crédito por concepto “4% escala Crec. SE 06-1883398, por retorno 6%, por Desc. Pago FRS 6% (fs. 568). 4) Aceitera General Deheza S.A.: A fs. 602, obra un Listado de Notas de Crédito, donde expone que registra como “Menor Venta”. Observo que a fs. 611 obra documentación correspondiente al período 2009, debiendo resaltar que la misma no encuentra vinculación con el Listado de fs. 602. 5) Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A.: Informa que las notas de crédito que emite las contabiliza como gasto (fs. 617) y que no existen acuerdos. 6) Unilever de Argentina S.A.: Observo Notas de crédito emitida por el proveedor en concepto de Publicaciones (fs. 699) y Exhibición (fs. 701/706 y 708.) 7) Bodegas Chandon S.A.: Informa que contabiliza las notas de débito emitidas por Supermercados Mayoristas Makro S.A. (SMM), como gasto. Asimismo informa que las Notas de Crédito emitidas por Chandon a SMM, por Descuentos por pronto pago, son contabilizadas como menor ingreso. A fs. 711, se señala que existen notas de débito registradas por Chandon en concepto de Descuentos por volumen de Compra que Bodegas Chandon le otorga a SMM y otras Notas de débito por Descuentos Adicionales por volumen alcanzado /crecimiento logrado y por Exhibiciones destacadas en punto de venta y Adicionales de Publicidad. No existen contratos entre las partes. 8) Molinos Río de La Plata S.A.: Informa que las Notas de Crédito por concepto Bonificación Volumen, devoluciones, son registradas como “menor venta”, porque ajustan el precio de facturación. Por otro lado, las Notas

de Crédito vinculadas con servicios prestados por el cliente (publicidad, puntera de góndola), no ajustan la Base Imponible (fs. 728/736). 9) Granja Tres Arroyos S.A.: Las Notas de Crédito emitidas por Granja Tres Arroyos S.A. a SMM por a) Devolución de Mercaderías: son registradas como “menor venta”; b) Bonificaciones: Descuentos (fs. 819) por volumen de compra. c) Acuerdos Comerciales: Se registra como gasto. Informa que no hay acuerdos ni contratos entre las partes. 10) Steber S.A.: A fojas 978/987 obran Notas de débito, respecto de las cuales informa a fs. 3463 que son contabilizadas como gasto, expresando en todos los casos que se emitieron en concepto de Acuerdo Esp. y a fs. 983, acompaña nota de débito en concepto “Escala volumen”. 11) Cía Industrial Cervecera S.A: Informa que no existe acuerdos ni contratos con la fiscalizada. Las notas de crédito por Descuentos son contabilizados como menor venta –diferencia de precio y por devoluciones y Descuentos, son contabilizadas como bonificaciones. A fs. 1053 acompaña un Listado de Notas de Crédito emitidas a SMM. 12) Coca Cola FEMSA SA: El proveedor informa que no existen contratos, convenios ni acuerdos con la fiscalizada. A fs. 1219/1224 obra un listado de Notas de Crédito emitidas a SMM por “Gastos de Publicidad”, a las que contabiliza como gasto. 13) Diageo Argentina S.A.: A fs. 1231 y 1232 lucen Notas de Crédito emitidas por Pronto Pago. 14) Nestlé Argentina SA: Las Notas de Crédito que no se refieren a Devoluciones de Ventas (fs. 1234). 15) Bagley Argentina S.A.: A fs. 1257 el proveedor acompaña un Listado con las Notas de Crédito emitidas a Supermercados Mayoristas Makro SA detallando los conceptos por “Descuentos”, “Bonificaciones Volumen”, “Devolución Mercadería” (fs.1324). Informa que no existen contratos con la fiscalizada. 16) Arcor S.A: Informa que no existen contratos con SMM. A fs. 1327 a 1362, lucen Las Notas de Crédito por Bonificación Volumen y por Devolución Mercaderías, las que son contabilizadas como “Menor Venta”.

Que atento a la actividad probatoria descripta, es dable recordar a esta altura que el artículo 189 inc. a) del Código Fiscal, en su texto aplicable, establece que: *“En los casos en que se determine por el principio general, se deducirán de la base imponible, los siguientes conceptos: a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por época de pago, volumen de ventas, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida...”*

Es claro entonces que el legislador ha diseñado en este punto un esquema de detracción de la base del tributo que no abarca cualquier devolución, bonificación o descuento, sino aquellos que cumplen cuatro requisitos: a) que sean efectivamente acordados (debidamente documentados y registrados); b) que encuentren fundamento en la época de pago, en el volumen de ventas, u otros conceptos similares; c) que resulten generalmente admitidos según los usos y costumbres y d) que se correspondan al período fiscal que se liquida.

Tal interpretación deviene sin dudas razonable, toda vez que, de querer permitir la deducción de todo descuento o bonificación, la redacción de la norma hubiera sido mucho más sencilla.

Paralelamente, deben recordarse las características principales del impuesto con el que tratamos, dirigido a gravar los ingresos brutos (en dinero o en especie) y no a la renta o las utilidades,

descartando el descuento de cualquier costo o gasto de explotación como principio general. Y es por ello que el legislador exige para la procedencia de la deducción una faz subjetiva, vinculada a la intencionalidad del contribuyente al aplicar la bonificación: *“..el primer aspecto a dilucidar se vincula con establecer sí los descuentos responden a una efectiva rebaja del precio motivado en “época de pago o volumen de venta”. Entendiendo que la mención “época de pago” se refiere al tipo de descuento orientado a obtener la cancelación del producto en un plazo específico o con anterioridad al plazo general convenido y por “Volumen de venta”, al incentivo tendiente a la compra de un mayor volumen de un producto o de líneas de productos...Por otra parte he de advertir que cuando la norma alude a “conceptos similares” refiere necesaria y estrictamente a los conceptos definidos con anterioridad. Aun admitiendo que la norma, pareciera insertar un “gris” a la situación cuando, respecto de estos, enuncia: “generalmente admitidos según los usos y costumbres”. En resumen, las deducciones admitidas por la norma son aquellas que exclusivamente dan como resultado un verdadero ajuste en el precio convenido por las partes para una determinada operación comercial, ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. (En igual sentido, “CIBEL S.A.” del 21/12/2010 de la Sala III; “DEUTZ AGCO. MOTORES” del 09/05/2014 Sala III: “DEUTZ AGCO MOTORES SA” del 09/09/2014 de la Sala I; entre otros)...”* (Sala III en autos “RECKITT BENCKISER ARGENTINA S.A, Sentencia del 12 de octubre de 2017, registro 3889 y en autos “NOVARTIS ARGENTINA S.A., Sentencia del 9 de mayo de 2017, registro 3738).

Concordantemente, respecto de los antecedentes sobre la actividad supermercadista y el tratamiento de las notas de débito y crédito, se ha pronunciado este Cuerpo en autos “S.A Importadora y Exportadora de la Patagonia”, Sentencia del 18/07/2006; “Leader Price Argentina SA”, del 30/09/2010; “Supermercados Norte S.A.”, del 18/12/2012, “Carrefour Arg. S.A.”, del 23/04/2013 y en autos “Supermercados Toledo S.A.”, Registro N° 1769 del 26/10/2009, y N° 3212 del 05/10/2015 y N° 3842 del 22/08/2017; todas de la Sala III.

Que insisto, tal como lo ha dejado expresado este Cuerpo en oportunidad de expedirse sobre la firma de autos, que de la letra del artículo 189 inc. a) del Código Fiscal transcripto “ut-supra”, se desprende que el legislador ha pretendido establecer condiciones estrictas para receptar las disminuciones sobre una base imponible que conforme surge del artículo 187 del mismo Cuerpo, se define incidiendo sobre la totalidad de los ingresos brutos devengados en dinero o en especie, en el período fiscal “salvo expresa disposición en contrario”.

Paralelamente, ratifica esa estrictez la manda del artículo 220: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras detracciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que, únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”*.

Que es dable advertir una “vigilancia especial” del Fisco, sobre la procedencia de las deducciones admitidas, razón por la cual no podría soslayar la carencia de respaldo documental con la que pretende abonar sus dichos la apelante, sin apartarme de los preceptos legales bajo análisis. Es de remarcar que las notas de crédito que los proveedores emiten a Supermercados Mayoristas

Makro SA, no son tomadas en cuenta ni conservadas para evitar duplicar la contabilización de los descuentos y bonificaciones (fs. 3427), a lo que se añade la falta de correlación cronológica y numérica con las notas de débito propias emitidas en forma generalizada por el supermercado, que según sus argumentos se instrumentan en la operatoria por bonificaciones y descuentos, sin respaldo documental (notas de crédito de los proveedores) y soporte registral válido que demuestren bajo normas técnicas contables los ingresos de la empresa. Que la nota de débito es un documento que nace de la práctica comercial y quien lo emite se considera acreedor de una suma de dinero. Lo trascendente de la cuestión radica en dilucidar cuál es el hecho generador de dicha acreencia. Las notas de débito verificadas en el expediente, acompañadas al descargo y las notas de crédito emitidas por los proveedores que han dado respuesta (Anexo A a O), han sido contabilizadas por estos como un gasto del período fiscalizado, proveniente de conceptos tales como Promociones, Puntera de Góndola, Acuerdos Comerciales, Acuerdos Especiales por Volumen, Dinámica Comercial –Retornos y Promociones, Servicios de Marketing, entre otros (fs. 3411).

Que analizados los informes elaborados por el perito contable y agente fiscalizador (fs. 3360/3363 y 3399/3401), y su transcripción en los considerandos pertinentes del acto recurrido (fs. 3427 vta.), la prueba documental obrante en autos (Anexos A a O) y demás constancias acreditadas, no surge fundamentación válida que permita torcer mi convicción y apartarme del cargo fiscal realizado por la Autoridad de Aplicación, toda vez que la firma no ha logrado desvirtuar el ajuste fiscal dando razón de sus dichos con sustento en documentación hábil que permitiera acreditar el circuito comercial.

No está de más recordar a esta altura que: *“...Las precisiones que informa la norma respecto de estos conceptos dan cuenta de la intención del legislador de obstaculizar que se oculten bajo la figura de descuentos, ingresos obtenidos, ya que de ese modo “dicho descuento o bonificación, funciona como forma de retribuir al comprador una específica actividad que realiza respecto del vendedor”. Aquí es donde nos encontramos con los denominados “descuentos funcionales”, que son “reducciones de precio para recompensar a los mayoristas o detallistas por las funciones que realizarán en el futuro” (Kerin, Berkowitz, Hartley y Rudelius, “Marketing”, Séptima Edición, Mc Graw Hill, 2004, Págs. 781 y 428); o aquellos “que un fabricante ofrece a miembros del canal comercial si realizan ciertas funciones como ventas, almacenaje y contabilidad” (Philip Kotler, “Dirección de Marketing. Conceptos Esenciales”, Primera Edición, Prentice Hall, 2002, Pág. 227); o “reducciones del precio de lista ofrecidas a los compradores en pago por funciones de marketing que éstos compradores realizarán. Almacenar, promover, vender son ejemplos de éstas funciones” (Stanton, Etzel y Walter “Fundamentos de Marketing”, 13a. Edición, Mc Graw Hill, 2004, Pág. 426). (...) En síntesis, se exhiben como una reducción del precio que los fabricantes ofrecen a mayoristas y/o detallistas en recompensa o pago por específicas funciones que realizarán, tales como almacenaje, contabilidad, mercadotecnia” (in re Alfacar S.A. del 11/05/2010). En la especie, los conceptos observados por la inspección en las notas de débito podrían responder “prima facie” a dicho tipo de descuentos, destacándose que no se constató la*

existencia de acuerdos firmados entre las partes a tales efectos. (tal como se ratifica con las respuestas brindadas por los proveedores)...” (Sala II, en autos “RICARDO NINI SA”, Sentencia del 15/05/2021, Registro 2999).

Concluyo por lo expuesto que el agravio bajo análisis no encuentra andamiaje posible, debiendo confirmarse la pretensión fiscal en este tramo del ajuste, lo que así voto.

4.- MÉTODO DE DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE. Que en cuanto a la queja vertida sobre el método empleado por el Fisco para la determinación de las obligaciones fiscales de la firma, en relación a la actividad nomenciada bajo el Código NAIIB/99 749900 “Servicios empresariales n.c.p.”, es dable recordar que los mecanismos de base cierta o presunta no resultan refractarios entre sí. Tal como me expedí in re “Frigorífico Junín S.A.”, del 29/12/2017, no puede tacharse de irrazonable un proceder como el de la fiscalización de autos desde un enfoque dogmático, en tanto no se demuestre tal extremo en el obrar administrativo.

Al respecto, recientemente ha sostenido la Suprema Corte de Justicia: *“...La razonabilidad constituye un principio general del derecho con fundamento en los arts. 28 y 33 de la Constitución nacional, aplicado específicamente como límite de la discrecionalidad administrativa. Su control implica verificar además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y ausencia de iniquidad manifiesta, la existencia de circunstancias justificantes, es decir, que la restricción impuesta a los derechos ha de hallarse fundada en los hechos que le dan origen, procurando que las normas aplicables mantengan coherencia con las reglas constitucionales, de suerte, que su aplicación no resulte contradictoria con lo establecido por la ley fundamental...”* (Causa B 59.961, 16/08/2017, “González, Gloria Carmela y otro c/ Provincia de Buenos Aires (Tribunal de Cuentas) s/ Demanda contencioso administrativa”).

Que por lo expuesto, lo argumentado por el contribuyente ha quedado desvirtuado y relegado a la entidad de mera queja toda vez que su exposición impugnatoria del método de determinación de la base imponible ha quedado reducida a la impugnación de la fuente de información considerada para el ajuste, cuando en rigor ha quedado demostrado que no ha sido la única documental merituada.

Por otra parte, este Cuerpo ha tenido oportunidad de pronunciarse en relación a la aceptación de la utilización de información obtenida de fuente externa del contribuyente fiscalizado y su indiscutible solidez. Ello en tanto los resultados obtenidos de la circularización a determinados proveedores no se extrapolen a otros.

En tal sentido, la razonabilidad de lo actuado se visualiza en autos a partir de la descripción efectuada en el punto anterior, por la que se verifica que solo fueron ajustadas las notas vinculadas a los proveedores circularizados y sobre la base de sus respuestas, no procediéndose con una proyección de resultados a otro universo de proveedores, resignando si se quiere, posibles ajustes sobre otros (En idéntico sentido, Sala III en autos “DIA ARGENTINA SA”,

Sentencia del 11 de julio de 2024, Registro 4756).

Por todo lo expuesto, siendo razonable la labor de auditoría desplegada por la Autoridad de Aplicación para cuantificar la Base Imponible cuestionada determinada para la actividad “Servicios empresariales n.c.p.”, corresponde no hacer lugar a la queja, así lo voto.

5.- GASTOS POR REGALÍAS. Que en lo que respecta a la conformación del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, y específicamente en la formación del coeficiente de gastos, ARBA sostuvo que las regalías abonadas por la fiscalizada no resultan ser representativas del volumen de actividad desarrollado por el contribuyente, por ende no pueden ser computadas como gasto, en los alcances del artículo 3° del Convenio Multilateral.

A priori, debo aclarar que se encuentra bajo análisis el denominado “Fee” pagado a “Orkam South American Managment AG”, empresa radicada en el exterior, integrante del grupo económico controlante del contribuyente por servicios de asistencia técnica. Así lo deja expresado el a quo en el acto impugnado a fs. 3414 vta., 3432 y 3433.

Que la Autoridad de Aplicación ha considerado a los Gastos de “Servicios de Asistencia Técnica” como no computables en virtud de lo establecido en el Informe de la ex Dirección de Técnica Tributaria N° 41/2000, concordantemente con el análisis de la documentación aportada por la firma, concluyendo que se trata de un concepto que se relaciona con pagos por asistencia técnica brindada por la empresa matriz del Exterior y que teniendo en cuenta que en los Estados contables se los considera como “Otros ingresos y Egresos” y no como gastos operativos dentro del Cuadro de Gastos y que a su vez corresponden a pagos efectuados al exterior, debe considerarse como gasto no computable en la confección del coeficiente en cuestión (fs. 3433).

Atento a que el impugnante desconoce la naturaleza de dichos gastos como regalías, cabe mencionar que a fs.1866 vta., el Agente Fiscalizador ha destacado que: de la consulta a la página web de la firma a fojas 1768, surge que es parte integrante de un Holding llamado Grupo SHV que se compone de distintas áreas siendo una de ellas la de “MAKRO”, dedicado a la actividad Supermayorista. Por ello entiende que debe abonar regalías a la casa matriz del grupo económico del exterior.

No concuerdo en el caso con la conclusión a la que llega el Fisco, intentando una conceptualización antojadiza de lo que claramente consiste en el pago de honorarios por prestaciones de servicios recibidas, resultando indiferente que el prestador resulte una empresa del exterior y/o que pertenezca al mismo grupo económico.

Y si bien el hecho de que el concepto no esté expresamente contemplado como gasto no computable en el artículo 3° del Convenio Multilateral, no da lugar automáticamente a que deba entenderse como computable, en tanto lo que realmente se pretende es que no se computen gastos que no representen medianamente la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas jurisdicciones en que opera, es claro que las erogaciones aquí tratadas cumplen

con ese condicionamiento, a la luz de la descripción aportada por la contribuyente a requerimiento de la fiscalización (vide fs. 3380).

Corresponde por lo expuesto, hacer lugar al agravio analizado y a lo argumentado por la contribuyente y requerir a la autoridad fiscal la pertinente reliquidación del coeficiente de gastos.

6.- GASTOS POR CARGAS SOCIALES. En lo que respecta a la consideración por el apelante, de las cargas sociales como gastos no computables en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral en contraposición al criterio adoptado por el Fisco a los fines del armado del coeficiente de gastos, advierto que tratándose del período fiscalizado 2009, le asiste razón al apelante, debiendo considerarse al rubro como “no computable”.

Que la cuestión en lo medular ha quedado zanjada con motivo del criterio sentado por la Comisión Arbitral, a través de la Resolución General 4/2010, en cuanto estableció en el artículo 1°, que las cargas sociales a cargo del empleador se computarán como gastos en los términos del artículo 3° del Convenio Multilateral, con vigencia a partir del ejercicio fiscal 2011, a tenor de lo dispuesto por el mismo Organismo mediante Resolución General 6/2010. Así, una Resolución General Interpretativa dictada al amparo del inciso a) del art. 24 del CM, resulta una norma que precisa el alcance que tiene una norma interpretada, y -por ende- retroactiva.

Tal sería el efecto lógico y natural producido por la citada R.G. n° 4/2010. Sin embargo, dicho efecto se vio neutralizado por la posterior Resolución n° 6/2010, en cuanto estipuló la vigencia de aquella hacia el futuro (en igual sentido este Cuerpo, en autos “Terminal Bahía Blanca SA”, Sentencia del 9/12/2021, Registro Nro. 4422 de la Sala III)

Que del juego de ambas normas, se desprende que la medida adoptada por el Organismo Interjurisdiccional ha implicado un típico cambio de criterio, en particular desde el sostenido en un caso concreto por la Resolución C.A. N° 26/08 (“Cia. Internacional de Tecnología y Servicios S.A. c/ rentas del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”), en el cual entendió que estos conceptos tienen naturaleza tributaria encuadrando como “Gastos no Computables”.

Que por lo expuesto, en el armado del coeficiente de gastos del Convenio Multilateral, corresponde mantener el criterio aplicado por el contribuyente en el rubro cargas sociales, así lo voto.

7.- INTERESES. Por su parte, y en relación a los agravios vertidos en torno a la improcedencia de los intereses resarcitorios, recordando la afectación que sobre su aplicación va a tener necesariamente el devengamiento de los saldos deudores y acreedores determinados y su pertinente y oportuna compensación, debe desestimarse su eximición en los términos pretendidos por la apelante. Ello en virtud de lo expresamente dispuesto por el artículo 96 del Código Fiscal y la principal jurisprudencia sobre el tema (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-I) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000; en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993; en autos

“Pepsi Cola Argentina S.A.C.I.(TF13.816-1) c. DGI” Sentencia del 23 de diciembre de 2014, entre otros precedentes).

En cuanto a la reserva del Caso Federal, la misma deberá tenérsela presente para su planteo en la etapa procesal pertinente.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3450/3483 por el Dr. Jorge Raúl Postiglione, en representación de la firma “SUPERMERCADOS MAYORISTA MAKRO S.A.” y de los Sres. Antonio Abigail Colmenares, Fernando Tedín Uriburu, Alfredo Lauro Rovira, Roger Guevara Laughlin y Edwin Adriaan Leijnse; contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3397, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 21 de junio de 2016. 2º) Requerir a la citada Agencia que efectúe nueva liquidación del reclamo fiscal, dentro del plazo de 30 días de recibidas las actuaciones, de conformidad con las pautas indicadas en el Considerando III puntos 5 y 6 del presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta en el artículo 9º del acto apelado y la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 11 del mismo. 5º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada recurrida. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3397, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 21 de junio de 2016, se ajusta a derecho.

Adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor en el Considerando III, de su voto, en el que propone: 1) la improcedencia de la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales de la firma en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período 2009; 2) la improcedencia de la Nulidad del acto apelado; 3) respecto de la cuestión de fondo, la confirmación de la pretensión fiscal en este tramo del ajuste (Conf. "Ricardo Nini SA", sent. del 15/05/2021 Reg. N° 2999); 4) Método de Determinación de la Base Imponible (Conf. "Día de Argentina SA", sent. 24/07/24, Reg. N° 4756); 5) la consideración como gasto computable, en el cálculo del coeficiente único del Convenio Multilateral, los incurridos en concepto de diversos “Servicios de Asistencia Técnica” recibidos de terceros. Entiendo que la ARBA los equipara de manera impropia a las “regalías” abonadas en concepto de la adquisición de derechos para la fabricación de productos o derechos para la prestación de servicios a terceros – por ello, claramente no resulta aplicable el Informe Técnico N.º 41/2000-. y por ello no procede efectuar su análisis en el marco de la discusión de si los “gastos por regalías” son o no computables; 6), la consideración de los Gastos por Cargas Sociales, como Gastos no Computables, para el período fiscal señalado, de conformidad a la Resolución Gral. C.A. 44/2010 y Res. 6/2010, ello en armonía con mis votos en autos "Frigorífico Matadero Chivilcoy SA, Sent. del 11/10/2018, Sala II y en "Alfacar SA" Sent. del 4/06/2019 Reg. N° 4102. En consecuencia,

deberá la Autoridad de Aplicación, proceder a efectuar una nueva liquidación del gravamen fiscalizado, atento a lo expuesto en los apartados 5) y 6) tal como lo resuelve el Vocal Instructor en su voto y 7) Intereses.

Ahora bien, en orden a lo resuelto bajo el apartado 2), en relación a la prescripción de las acciones del Fisco para determinar el gravamen que recae sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período 2009 , remito a los argumentos plasmados en mi voto, para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), en torno a la limitación de las potestades locales, en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional).

Así también, concuerdo con los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor, para considerar de abstracto tratamiento la multa aplicada por omisión del impuesto y la extensión de la responsabilidad solidaria endilgada, toda vez que los saldos determinados a favor del contribuyente superan sustancialmente a los establecidos a favor del Fisco, no quedando reclamo subsistente, luego de la compensación de saldos, efectuada de conformidad al artículo 102 del Código Fiscal -T.O.2011.

De tal modo, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL CONJUEZ PABLO GERMÁN PETRAGLIA: Adhiero, por su análisis y fundamentos, al voto del Instructor Dr. Angel Carballal.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente Recurso de Apelación interpuesto a fs. 3450/3483 por el Dr. Jorge Raúl Postiglione, en representación de la firma “SUPERMERCADOS MAYORISTA MAKRO S.A.” y de los Sres. Antonio Abigail Colmenares, Fernando Tedín Uriburu, Alfredo Lauro Rovira, Roger Guevara Laughlin y Edwin Adriaan Leijnse; contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 3397, dictada por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 21 de junio de 2016. 2º) Requerir a la citada Agencia que efectúe nueva liquidación del reclamo fiscal, dentro del plazo de 30 días de recibidas las actuaciones, de conformidad con las pautas indicadas en el Considerando III puntos 5 y 6 del presente. 3º) Dejar sin efecto la multa dispuesta en el artículo 9º del acto apelado y la responsabilidad solidaria e ilimitada establecida en el artículo 11 del mismo. 5º) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada recurrida. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.08.20 13:23:29 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.08.20 17:26:55 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2025.08.25 18:27:24 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2025.08.26 12:56:12 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-30182608-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Martes 26 de Agosto de 2025

Referencia: expediente número 2360-0213641/2009, caratulado "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-30181398-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2661.---

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS.,
ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.08.26 12:59:18 -03'00'

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.08.26 12:59:19 -03'00'