



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Ciudad de Buenos Aires, 7 de diciembre de 2022.

VISTOS:

Los autos citados en el epígrafe, caratulados “**Abril Med Sociedad Anónima y otros c/ Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires y otros s/ Impugnación de Actos Administrativos**” (Expte. N° 36398/2018-0, de la Secretaría N° 18 del Tribunal), en estado de dictar sentencia definitiva, de los que,

RESULTA:

I. A fs. 1/20 se presentaron la empresa Abril Med S.A. y el Sr. Mariano Chapouille en su carácter de presidente de la sociedad, y promovieron demanda contra la Dirección General de Rentas (DGR) de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) del Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires (en adelante, GCBA) con el fin de que se revocase la Resolución N° 75/AGIP/2018 por la que se desestimó el recurso jerárquico interpuesto contra la Resolución N° 2519/DGR/2017 que confirmó la Resolución N° 2269/DGR/2016.

Requirieron que se dejase sin efecto la determinación de oficio del impuesto sobre los Ingresos Brutos (en adelante ISIB) iniciada por el GCBA con relación a los períodos fiscales 2009 (12° anticipo mensual), 2010 (1° a 12° anticipos mensuales), 2011 (1° a 12° anticipos mensuales), 2012 (1° a 12° anticipos mensuales), 2013 (1° a 12° anticipos mensuales) y 2014 (1° a 12° anticipos mensuales), como así también la multa por omisión fiscal equivalente al 65% del impuesto

“supuestamente dejado de ingresar” o, en forma subsidiaria, que se la redujera al mínimo legal (v. fs. 2).

A su vez, solicitaron que se dejase sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Chapouille y que se declarase la prescripción parcial de la deuda determinada.

Explicaron que a través de la Resolución N° 2955/DGR/2015 de fecha 17/11/2015 se dispuso iniciar el procedimiento de determinación de oficio e instruir un sumario respecto del ISIB por los períodos fiscales mencionados, vinculados a la actividad de *“venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos”* y *“venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías ‘ncp’”* (v. fs. 3).

Posteriormente, agregaron que por medio de la Resolución N° 2269/DGR/2016 de fecha 29/07/2016 se impugnaron las declaraciones juradas efectuadas por la empresa actora y se determinó de oficio el ISIB por la suma de \$ 282.173,34 más la suma de \$ 183.412,67 equivalente al 65% de dicho monto en concepto de multa por omisión del impuesto, ratificándose además la responsabilidad solidaria del Sr. Mariano Chapouille.

Alegaron que contra dicho acto interpusieron un recurso de reconsideración, el que fue rechazado a través de la Resolución N° 2519/DGR/2017 de fecha 27/09/2017 y, frente a la cual plantearon un recurso jerárquico, el que a su vez fue rechazado mediante la Resolución N° 75/AGIP/2018 de fecha 04/04/2018.

En dicho contexto, manifestaron que la cuestión central estribaba en determinar *“si la actividad de venta de vacunas que realiza ABRIL MED SA por cuenta y orden de SANOFI PASTEUR SA es complementaria de su actividad principal consistente en ‘venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos’, como así también si el precio de la mercadería adquirida está conformado por el precio más IVA”* (v. fs. 4).

Luego, se explayaron en torno a la prescripción parcial del tributo determinado, con fundamento en la inconstitucionalidad de los artículos 82, 87, 89, inc. 1 del Código Fiscal (t.o. 2018 y sus concordantes anteriores) y de la Ley 2569,



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

que regulaban el instituto de la prescripción de modo diverso a lo dispuesto en los artículos 3956 y 3986 del Código Civil, respecto a cuándo comenzaba a correr el plazo de prescripción y a las causales de su suspensión (v. punto V.i.b de fs. 5/9).

Especificaron que mientras el art. 82 del Código Fiscal disponía que el término de la prescripción comenzaba a correr a partir del 1° de enero del año siguiente a aquel en que se produjera el plazo de vencimiento de las declaraciones juradas, el artículo 3956 del Código Civil ordenaba que la prescripción comenzaba a correr desde la fecha del título de la obligación.

En este sentido, adujeron que al momento del inicio de la acción se encontraban prescriptas las posiciones 12/2009 a 8/2012 (v. punto V.i.c. de fs. 9/10).

Seguidamente, explicaron que la demandada determinó de oficio el ISIB en relación a dos aspectos:

1) Respecto a los períodos fiscales 3 a 6 de los años 2011 a 2014, gravó con una alícuota del 5,5% y no con la del 3% correspondiente a las comisiones por la venta de vacunas por cuenta y orden del laboratorio SANOFI PASTEUR S.A y,

2) Por los períodos fiscales 12/2009 a 12/2014 resolvió que correspondía detraer el IVA – Crédito Fiscal del precio de compra de los medicamentos cuya venta estaba exenta de IVA, aumentando con ello la base imponible del ISIB.

En primer lugar, consideraron que no correspondía gravar con una alícuota del 5,5% la actividad de ventas de vacunas, por cuanto entendieron que dicha actividad era complementaria de su actividad principal.

Sobre este punto, manifestaron que la conclusión a la que arribó el fisco local resultaba a todas luces improcedente en virtud de lo dispuesto en el

tercer párrafo del art. 232 del Código Fiscal (t.o. 2018), ya que la venta de vacunas no se efectuaba en forma separada sino en forma complementaria a la principal (v. fs. 11 vta./12).

En este sentido, adujeron que la alícuota que se debió aplicar era aquella que se le aplicaba a la actividad principal llevada a cabo por la sociedad, es decir, la alícuota del 3%.

Por otro lado, en relación a la detracción del IVA Crédito Fiscal del precio de compra de los medicamentos cuya venta -según alegaron, estaba exenta- indicaron que la Dirección General de Rentas sostenía que el costo de la mercadería se encontraba integrado únicamente por el precio del bien adquirido sin tener en cuenta el crédito fiscal del IVA.

Por el contrario, sostuvieron que el IVA crédito fiscal formaba parte del precio de compra y, en efecto, las declaraciones presentadas por la sociedad en relación a los períodos objeto de debate eran ajustadas a derecho, desde que se había tributado el ISIB conforme a lo estipulado en el art. 213, inc. 5 del Código Fiscal (t.o. 2018).

Sobre este punto, explicaron que debía considerarse que el precio de compra al que hace referencia el citado artículo, debía incluir el IVA ya que, al momento de vender los productos que la sociedad adquiría, esa venta se encontraba exenta de dicho impuesto de acuerdo a lo estipulado en el art. 7, inc. f de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, por lo que no podía ser trasladado a sus clientes (v. punto V.ii.ii. de fs. 13/16).

Con relación a la sanción aplicada solicitaron que se revocara la multa o que se la redujera al mínimo legal de acuerdo a *“la complejidad del caso”* (v. punto V.iii).

Por último, respecto a la responsabilidad solidaria atribuida al director de la empresa solicitaron que fuera dejada sin efecto, puesto que el Código Fiscal atribuía una responsabilidad distinta a la establecida en la Ley de Sociedades Comerciales. En consecuencia, plantearon su inconstitucionalidad en tanto entendieron que *“el Código Fiscal se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales y la jurisprudencia de la Corte”* (v. fs. 19).



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Finalmente, ofrecieron prueba e hicieron reserva del caso federal.

II. Corrido el traslado de la demanda, a fs. 97/128 se presentó el GCBA, contestó la acción interpuesta y solicitó su rechazo con costas a la contraria.

En primer lugar, realizó por imperativo procesal una negativa general de todos los hechos alegados por la parte actora y efectuó un relato pormenorizado de los hechos ocurridos.

Respecto del planteo relativo a la prescripción sostuvo que la regulación de los tributos estaba reservada a las jurisdicciones locales respectivas, y agregó que existiendo una regulación específica en materia de prescripción de la acción del Fisco en el derecho local, ninguna preeminencia tenía la norma prevista en el Código Civil cuya aplicación pretendía la actora.

Por lo tanto, solicitó el rechazo del planteo, en tanto la materia referida a los tributos locales estaba regida por una norma específica, lo que había sido ratificado no sólo por la jurisprudencia sino también por el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación en sus arts. 2532 y 2671.

Finalmente, afirmó que tratándose de un contribuyente inscripto debía computarse el plazo de 5 años, conforme lo establecía el art. 80 del Código Fiscal (t.o. 2018), plazo que no se encontraba vencido al momento de la interposición de la demanda (v. fs. 112 vta./113 vta.).

Respecto a la actividad desarrollada por la actora, sostuvo que la actividad de venta de vacunas por cuenta y orden del laboratorio SANOFI PASTEUR SA no era complementaria de la actividad principal de compraventa de

medicamentos, por lo que se trataba de actividades diferenciadas y correspondía discriminarlas por separado.

Así, afirmó que al haber omitido discriminar los ingresos de una actividad independiente de la principal, se la gravó con la alícuota correspondiente al 5,50% establecido en la Ley Tarifaria respecto de los períodos ajustados (v. fs. 114/116 vta.).

Por otro lado, con relación a la actividad principal de la sociedad actora, indicó que no había liquidado el ISIB por la diferencia entre el precio de compra y de venta, tal como lo establecía el art. 212 del Código Fiscal.

Explicó que *“la base imponible se conforma por la diferencia entre los precios de compra y de venta, y Abril Med hizo mayor el precio de compra mediante la indebida adición del importe correspondiente al IVA. Así, el importe a restar del precio de venta (sin IVA) resultaba mayor y en consecuencia declaraba una menor base imponible”* (v. fs. 118).

Por consiguiente, consideró que la base imponible de la venta de productos farmacéuticos era la diferencia entre los precios de compra y de venta, por lo que *“el IVA no (era) computable y no integra(ba) la base imponible”*.

Sobre este punto concluyó que la parte actora no respetó las previsiones del Código Fiscal y que eran improcedentes sus argumentos pretendiendo integrar al precio de compra el IVA que abonaba por considerarlo un “costo” de su actividad, ya que los costos de la actividad resultaban irrelevantes a la hora de calcular la base imponible especial de su actividad constituida estrictamente por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta (v. fs. 119).

Así, dconsideró que la sanción aplicada resultaba fáctica y jurídicamente correcta en virtud de que la actora no había aplicado en debida forma la ley, por lo que no existía ningún elemento que justificara su reducción.

Respecto a la extensión de responsabilidad al presidente de la sociedad actora, sostuvo que la responsabilidad solidaria surgía del Código Fiscal y, puesto que el Sr. Chapouille ejercía la representación de la persona jurídica, era responsable solidario de la deuda que no fue abonada.

Concluyó que le correspondía al responsable solidario desvirtuar la presunción de la culpa que pesaba en su contra, pero que, sin embargo, no



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

había acreditado pruebas destinadas a eximirlo de la sanción que se le aplicaba (v. fs. 123 vta.).

Por último, ofreció prueba, hizo reserva del caso federal y solicitó el rechazo de la demanda.

III. A fs. 143 se abrió la causa a prueba, clausurándose el periodo probatorio a través de la actuación N° 1097903/2022.

En la actuación N° 1216999/2022 obra el alegato de la parte actora, mientras que el correspondiente al GCBA se encuentra agregado en la actuación N° 1237425/2022.

El Ministerio Público Fiscal se expidió en el dictamen obrante en la actuación N° 1901488/2022.

Finalmente, a través de la actuación N° 2687934/2022 se llamaron los autos para dictar sentencia, providencia que al encontrarse firme dejó a los presentes en estado de resolver.

Y CONSIDERANDO:

I. En primer término es preciso determinar las cuestiones sobre las cuales corresponde expedirse.

La presente acción es iniciada por Abril Med S.A. y el Señor Mariano Chapouille -presidente de la firma- contra el GCBA con el fin de impugnar el acto mediante el cual la AGIP desestimó el recurso jerárquico interpuesto contra su similar, por el cual se determinó de oficio sobre base cierta el ISIB con relación a diversos períodos fiscales comprendidos entre los años 2009 y 2014

inclusive, se aplicó una multa por omisión fiscal y se hizo extensiva la responsabilidad solidaria al Sr. Chapouille en su carácter de presidente de la entidad.

En primer lugar, la parte actora solicita que se declare la prescripción de las facultades de la DGR-AGIP para determinar las obligaciones fiscales cuestionadas por el período comprendido entre el 12/2009 y el 8/2012, en tanto considera que el instituto de la prescripción se rige por las disposiciones del Código Civil y no por las del Código Fiscal como pretende su contraria.

Luego, respecto a la gravabilidad de la alícuota por medio del 5,5% aplicada por el GCBA, asevera que la actividad de venta de vacunas por cuenta y orden del laboratorio Sanofi Pasteur S.A. es complementaria de su actividad principal, por lo que se debió aplicar la alícuota del 3% de acuerdo a lo estipulado en el tercer párrafo del artículo 232 del Código Fiscal (t.o. 2018).

En relación a la detracción del IVA - Crédito Fiscal del precio de compra de los medicamentos cuya venta es exenta del IVA, aumentando con ello la base imponible del ISIB, indica que el precio de la mercadería adquirida está dado por el costo de dichos bienes más el IVA – Crédito Fiscal.

Por último, cuestiona la multa aplicada, así como también la extensión de la responsabilidad a su presidente.

Por su parte, el GCBA solicita el rechazo de la excepción de prescripción interpuesta por su contraria, puesto que entiende que la materia referida a los tributos locales estaba regida por una norma específica, por lo que ninguna preeminencia tenía la norma prevista en el Código Civil cuya aplicación pretende la actora.

Luego, sostiene que la actividad de venta de vacunas por cuenta y orden de la firma Sanofi Pasteur S.A. se trata de una actividad diferenciada de la principal, por lo que corresponde discriminarlas por separado, sosteniendo la correcta aplicación de la alícuota del 5,5% dispuesta.

Asimismo, entiende que la actora no liquidó el ISIB por la diferencia entre el precio de compra y de venta, tal como lo establecía el art. 212 del Código Fiscal, sino que incluyó incorrectamente en el precio de compra el monto del IVA que abonaba al adquirir los productos que luego vendía.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Por último, alega que la sanción aplicada resultaba adecuada dado que la actora no había aplicado en forma correcta la ley y que la responsabilidad solidaria del presidente de la sociedad surgía del Código Fiscal.

Sobre estas bases a efectos de lograr un adecuado desarrollo se analizarán: i) el planteo de prescripción; ii) la nulidad del acto administrativo en cuanto al ajuste fiscal a la alícuota del 5,5% sobre las comisiones por la venta de vacunas por cuenta y orden del laboratorio Sanofi Pasteur S.A. y en cuanto a la detracción del monto correspondiente al IVA crédito fiscal del precio de compra de medicamentos; iii) la procedencia de la multa aplicada y su graduación, y finalmente; iv) la extensión de la responsabilidad al presidente de la firma actora.

II. En primer lugar, corresponde aclarar que si bien la parte actora al momento de interponer la acción realiza el basamento de su defensa en el Código Fiscal T.O. 2018 y que, por otra parte, el Sr. Fiscal -al momento de expedirse sobre los planteos de inconstitucionalidad efectuados por la accionante- utiliza el Código Fiscal T.O. 2009, a fin de analizar la cuestión que aquí nos ocupa, se utilizará el Código Fiscal T.O. 2015 en tanto es aquél el que se encontraba vigente al momento en que se inició el procedimiento de la determinación de oficio que luego dio lugar a la resolución aquí impugnada.

III. Aclarada la cuestión precedente, cabe expedirse en torno al planteo de prescripción efectuado en autos.

La actora afirmó que siendo el instituto de la prescripción regulado por los códigos de fondo dictados por el Congreso de la Nación, en el caso es de aplicación el Código Civil. Sobre este punto, manifestó que la controversia no gira en

cuanto al plazo de prescripción ya que ambas partes son contestes en que el mismo es quinquenal, sino que el meollo del asunto estriba en la forma de su cómputo y en las causales de suspensión (v. fs. 5).

En este sentido, destacó la aplicación del art. 3956 del Código Civil, en cuanto establece que *“la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”* y del art. 3986 en cuanto dispone que *“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”*.

De esta forma, solicitó que se declarase la inconstitucionalidad de los arts. 82, 87, 89 inc. 1 y concordantes del Código Fiscal (t.o. 2018) y de la Ley 2569, por ser contrarias a las disposiciones del Código Civil.

Por su parte el GCBA afirmó que en el caso de deudas tributarias no era otro que el Código Fiscal el que expresamente establecía que la fecha en la cual debía comenzarse el cómputo del plazo de prescripción era el primero de enero del siguiente año al que se produjera el vencimiento de los plazos generales para la presentación de las declaraciones juradas y/o ingresos del gravamen (v. fs. 104/104 vta.).

Reseñadas las cuestiones precedentes, corresponde, expedirse en torno al planteo formulado.

Este Tribunal no desconoce que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en numerosas ocasiones sobre el tema y ha declarado la inconstitucionalidad de las normas locales que regulan la prescripción liberatoria de los tributos, en la medida en que se apartan de lo establecido en el Código Civil (ver autos *“Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”*, del 30 de septiembre de 2003, Fallos 326:3899).

Así, el Máximo Tribunal subraya que si bien las provincias conservan todo el poder no delegado por la Constitución al gobierno federal (Fallos 311:100; 314:312; 317:1195, entre otros), lo cierto es que la regulación de los "aspectos sustanciales" de las relaciones jurídicas obligacionales entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por estar comprendida tal atribución en



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

la delegación efectuada por las provincias al Congreso Nacional para que éste dicte los Códigos de fondo (art. 75, inciso 12, CN). Por lo tanto, no cabe a las provincias ni a los municipios dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, pues al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan.

En este sentido, la Corte sostiene que debe existir un razonable equilibrio entre las facultades de las provincias de crear impuestos, y las que corresponden a la Nación para establecer en todo el país un "régimen único de extinción de las obligaciones" que evite los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían librados al criterio particular de cada Legislatura local. Ello así, en tanto consideró que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho.

Dado que la prescripción es común al derecho público y al privado, no existe riesgo de que, por la vía de aplicar las normas del Código Civil, la cuestión sea juzgada a la luz de pautas indebidamente trasladadas a un ámbito que les es impropio.

Así, en ejercicio de la habilitación conferida por el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional, el legislador nacional no sólo fijó los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableció también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por la vía de la prescripción.

Finalmente, consideró que este instituto involucra aspectos típicamente vinculados al derecho de propiedad, cuya inclusión dentro de tal delegación, no puede discutirse.

Resulta importante destacar el argumento de la minoría, conformada por los Dres. Petracchi y Maqueda, quienes validaron -en el caso “*Filcrosa*”- el plazo de prescripción de diez años de las deudas tributarias establecido en la ley local, en tanto contemplaron que idéntica norma se hallaba dispuesta a nivel nacional. Expresaron: “...cuando la legislación nacional altera el plazo común fijado en el Código Civil, modificándolo, no cabe admitir el argumento de que sean inválidas las leyes provinciales que fijan un plazo de prescripción igual para la extinción de las obligaciones de la misma índole” (v. voto en disidencia, considerando 14°).

En este sentido, cabe destacar que los plazos de prescripción aquí cuestionados y el modo de contarlos fijados en los arts. 80, inc. 1, y 82 C.F. (t.o. 2015), **son** un fiel reflejo de los artículos 56, inciso a, y 57 de la ley 11.683. Por lo tanto, no puede válidamente sostenerse la inconstitucionalidad de los primeros y la constitucionalidad de los segundos, cuando ambas normativas son idénticas.

En resumen: la Corte admite la constitucionalidad de las normas que regulan la prescripción de las obligaciones tributarias a nivel nacional, e impide lo propio a las provincias, con idénticos argumentos, cuestión ésta que trasunta una profunda inconsistencia. Si el Código Civil regula la prescripción de todas las obligaciones por ser una materia de fondo reservada al Congreso por el artículo 75 inc. 12 CN, no se advierte por qué la materia tributaria nacional queda preservada de su alcance.

La postura mayoritaria fue confirmada por el Máximo Tribunal en su actual integración en los autos “*Casa Casmma SRL s/concurso preventivo s/incidente de verificación tardía – promovido por Municipalidad de La Matanza*”, del 26/03/2009, y ha sido aplicada en referencia a la prescripción de acciones en el proceso contencioso administrativo local (CSJN, “*Nisalco S.A. c/Ente Provincial de Agua y Saneamiento*”, 24/11/2009, “*Insemar S.A. s/ quiebra c/ Instituto Provincial de la Vivienda y Urbanismo de Neuquén s/ acción procesal administrativa*”, del 10/07/2012).

No se desconoce que con posterioridad existieron otros precedentes en idéntico sentido. Así la Corte Suprema en autos: “*GCBA c/Bottoni, Julio Heriberto s/ejecución fiscal-radicación de vehículos*”, con fecha 6/12/2011



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

reiteró la postura de “*Filcrosa*” y ordenó al Tribunal Superior que, por conducto del tribunal correspondiente, se dictara un nuevo pronunciamiento.

Finalmente, el Tribunal Superior de Justicia local, en autos “*GCBA c/Marini Osvaldo s/Ejecución fiscal- avalúo*” de fecha 22/10/2013, aplicó directamente la doctrina de “*Filcrosa*” y “*Bottoni*”, por razones de economía procesal y para evitar un dispendio jurisdiccional.

Ahora bien, el Máximo Tribunal Federal sólo decide en los procesos concretos que le son sometidos, y ha expresado que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos. Sin embargo, también ha mencionado que los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias (Fallos: 25:365; 307:1094; 315:2386, entre otros), salvo que aporten nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal (v. dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal en “*Casa Casmma SRL*”, considerando V, párrafo 3°).

Algunos tribunales locales, sin embargo, se apartaron de lo decidido en “*Filcrosa*”. Así, la Corte Suprema de Justicia de Santa Fe, en el caso “*Comuna de Recreo v. Santirocco, Ana M. y otro*” de fecha 6/08/2003, consideró que cuando se discute el plazo de prescripción de tributos municipales “*no estamos ante un supuesto de violación a la prohibición que tienen los Estados provinciales de dictar normas contrarias a la legislación de fondo (art. 126 CN), siendo en consecuencia inaplicable la jurisprudencia elaborada por el alto tribunal en supuestos donde tal violación se hallaba configurada*”.

En igual sentido, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se apartó de tal doctrina en el fallo “*Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ Dirección General*

de Catastro”, del 17/11/2003, efectuando un minucioso análisis de la cuestión por los principales argumentos que más abajo se transcriben y a los que este tribunal adhiere en forma íntegra:

● **La Cláusula de los Códigos:** La regulación de la prescripción liberatoria por el Código Civil está destinada a proyectarse sobre aspectos relativos a los efectos adjetivos de las relaciones sustantivas que ese cuerpo normativo contempla. Es decir, cuando el artículo 75 inciso 12 CN menciona los diferentes Códigos de derecho material, tan sólo ha establecido una pauta de distribución de competencia legislativa entre la Nación y las provincias respecto del derecho común. Así, el artículo mencionado no encomienda al Congreso la regulación exclusiva de la institución de la prescripción y sus plazos, sino muy por lo contrario, le atribuye el poder de legislación sobre las relaciones civiles, de derecho privado, aún cuando en esas relaciones intervenga el Estado.

● **Materia no delegada al Gobierno Nacional y Autonomía de la Ciudad de Buenos Aires:** Así, es claro que las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no han delegado en el Gobierno Federal el dictado de los Códigos de Procedimientos, ni cedieron específicamente la institución de la prescripción liberatoria, ni la fijación de los plazos de esa prescripción, ni, por supuesto el poder tributario expresamente reservado a ellas, tal como lo prevén los artículos 123 y 129 CN, aún con los límites impuestos por la Ley 24.588, donde se reconoce expresamente el ejercicio de las facultades tributarias por los órganos del gobierno local.

● **Autonomía del Derecho Tributario:** Esta tesis fue expuesta con detalle por el Dr. Casás quien sostuvo que es inveterada la doctrina de la Corte en el sentido de que no es objetable la facultad de las provincias de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a su bienestar y propiedad, sin más limitación que las emanadas del art. 108 de la Constitución -texto histórico- (Fallos: 7:373); siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades sobre este



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

particular en sus respectivas jurisdicciones, tienen la propia amplitud de su poder legislativo (Fallos: 105:273).

Aclarado este punto, entiendo que existen argumentos distintos a los ya esbozados en el precedente “*Filcrosa*”, que no han sido tratados y que me permiten humildemente apartarme de la doctrina allí asentada.

En esa línea de pensamiento, comparto el voto del Dr. Casás, ministro del Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad de Buenos Aires dictado en autos “*Sastre, Graciela s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en ‘GCBA c/ Sastre, Graciela s/ ejecución fiscal’*” del 16/6/2009, quien expresó: “..., no desconozco que recientemente el Tribunal Címero in re: “*Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)*”, registro de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, letra “C”, n° 2374, libro: XLII, sentencia del 26 de marzo de 2009, ha sostenido —por remisión al dictamen de la señora Procuradora Fiscal— la doctrina emanada del precedente “*Filcrosa*”. Sin embargo, la lectura de los desarrollos efectuados en su dictamen por la Procuradora Fiscal, revela que éste no ha ponderado los diversos argumentos esgrimidos por esta instancia local al pronunciarse en la causa: “*Sociedad Italiana de Beneficencia*”, de tal suerte, entonces, no corresponde someterse, en esta causa, al criterio sentado por la Corte Federal en aquel precedente. Es que los pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia sólo obligan —por regla general, y salvo supuestos especiales de derecho federal, Fallos: 307:1294—, a los tribunales de instancias inferiores en los casos en los que han sido dictados. Las doctrinas emergentes de esos pronunciamientos no son de acatamiento general, pues —entre otras razones— no constituyen una fuente formal de Derecho prevista en el art. 31 de la Constitución nacional. Aunque la interpretación que el Alto Tribunal efectúa de una ley es una guía

para los jueces de las instancias anteriores, es posible apartarse de esa interpretación dando nuevos argumentos que justifiquen no seguir la posición sentada por la Corte Suprema en su carácter de intérprete supremo de la Constitución nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, que es, precisamente, lo que ocurre en el sub lite”.

La Corte Suprema de Justicia en “*Filcrosa*” expone que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75, inciso 12 CN, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía.

Ahora bien, tal como expresa la Dra. Ruiz en el precedente “*Sociedad Italiana*”, el Tribunal Federal no da cuenta de cuáles son las notas que definen a un “instituto general del derecho” y, consecuentemente, no establece una pauta de razonabilidad que permita distinguir los supuestos que quedarían comprendidos y excluidos de la definición.

Además, continúa la juez exponiendo que, como la consecuencia de la inclusión es el reconocimiento de la competencia excluyente del legislador federal para las que entran en el campo semántico del concepto, tampoco hay ninguna pauta de razonabilidad que explique dicha atribución.

Resulta sumamente dificultosa la caracterización de los “institutos generales del derecho”. Sin embargo, considero que el esfuerzo conceptual merece ser realizado, máxime si ello constituirá uno de los argumentos fundantes de una declaración de inconstitucionalidad de una norma local.

Así, Lucila Carsoglio y Lucas Piaggio, en “Prescripción en materia tributaria local: un debate no cerrado por el fallo “*Filcrosa*”, Jurisprudencia Argentina, 2008-I, Fascículo 6, 6/2/08, expresan que se trataría de “...*figuras jurídicas fundamentales, que se encuentran presentes tanto en el derecho público como en el privado, ya sea porque constituyen una derivación directa de principios o derechos fundamentales reconocidos por la Constitución Nacional, o bien porque son enunciados inmediatos de la lógica jurídica más elemental*”.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Se advierte que el concepto en cuestión continúa en una zona nebulosa de su definición, pudiendo comprender conceptos variados y dispersos que tornan casi imposible su precisión.

Si volvemos al planteo que efectuáramos anteriormente, decíamos que –en términos de la Corte- la conceptualización de la prescripción como “instituto general del derecho”, la sumía, irremediabilmente, en la competencia legislativa del Congreso Nacional, por aplicación del art. 75, inc. 12 CN.

Con este razonamiento, se advierte que resulta imprescindible definir su alcance, bajo pena de incluir, sin mayores precisiones, conceptos diversos que no necesariamente pueden encontrarse alcanzados por esa significación.

El Código Fiscal, por ejemplo, regula diferentes institutos, tales como la categoría de contribuyentes, la solidaridad, el domicilio, las notificaciones, las exenciones, las modalidades de pago, etc. Nadie dudaría de que todos estos conceptos resultan ser “generales”, en cuanto a que tienen características comunes en sus definiciones, más allá de la rama del derecho a la que se proyecten o la autoridad competente para regularlos.

De manera que, se podría entender un “instituto general del derecho” como un concepto básico, genérico, que reúne notas comunes.

Así por ejemplo, el concepto de intereses está regulado por el Código Civil, más resulta impensable que por tal motivo, las obligaciones tributarias se encuentren alcanzadas por la norma nacional, o que una Legislatura local no pueda regularlos en forma autónoma. Del mismo modo podría pensarse en el pago.

En síntesis: resulta una tarea titánica la definición de “instituto general del derecho”, a la vez que se advierte que, aún admitiendo la

posibilidad de establecer sus alcances, ello en modo alguno sirve para trazar la línea divisoria de las competencias entre el legislador nacional y el local por aplicación del art. 75 inc. 12 CN. En definitiva, resulta inútil la subsunción del concepto de prescripción como “instituto general del derecho” porque se advierte, de acuerdo a lo expuesto, que sus notas características en nada inciden respecto de la competencia para regularlos.

En este punto, entiendo que el argumento de la Corte resulta dogmático y carente de fundamentación para arribar al resultado pretendido.

Por último, en este tema comparto la opinión de Carsoglio y Piaggio en la obra citada cuando mencionan que la codificación del derecho común precedió a las sanciones del derecho público y los institutos generales del derecho han sido originariamente recogidos por los códigos sancionados por el Congreso. De allí que carecía de sentido que las legislaciones publicistas definieran nuevamente esos conceptos.

Sin embargo, esa razón histórica no puede convertirse en un argumento válido para excluir el reparto de competencias efectuado en la Constitución Nacional.

Por ello, el hecho de que la caracterización general de la prescripción se encuentre ubicada en el Código Civil no significa que los restantes aspectos de su régimen (vgr., plazos generales y particulares de prescripción, cómputo de los mismos, causales de suspensión e interrupción, etc.) deban estar contenidos exclusiva y obligatoriamente en ese cuerpo normativo.

En consonancia a lo expresado, en un importante fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se sostuvo –contrariamente a la doctrina expresada en “*Filcrosa*”- que los principios jurídicos (tales como la responsabilidad y el resarcimiento por daños ocasionados, en ese caso, y en este la prescripción) aunque contenidos en el Código Civil no son patrimonio exclusivo de ninguna disciplina jurídica y menos aún del derecho privado, pues constituyen principios generales del derecho aplicables a cualquiera de ellas, aunque interpretándolos teniendo en cuenta el origen y naturaleza de la relación jurídica de que se trate (Fiorini, Bartolomé A., “Manual de Derecho Administrativo”, La Ley S.A., Buenos Aires, 1968, primera parte,



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

págs. 90 y sgtes.)” (v. considerando 12° del precedente “*Barreto, Alberto Damián y otra c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/daños y perjuicios*” del 21/03/2006).

Adviértase que la propia Corte reconoce en “*Barreto*” que debe atenderse a la naturaleza de la relación jurídica de que se trate, lo que supone atender a la especificidad de cada rama del derecho, lo que lleva, ineludiblemente en el caso del derecho público, a respetar su naturaleza local, a tenor del régimen federal de gobierno.

Esta postura fue reconocida también por el mismo tribunal Cimero, en un antiguo precedente, donde se sostuvo que la prescripción integra el contenido propio del derecho tributario. Así se manifestó en el caso “*Obras Sanitarias de la Nación v. Castiglioni y Lissi, Jorge A. L.*” del 2/4/1985 (Fallos 307:412), donde destacó que las normas que regulan la prescripción de tributos son de carácter eminentemente tributario.

Otro argumento importante que no ha sido tenido en cuenta en la doctrina del fallo “*Filcrosa*” es la afectación a la autonomía presupuestaria que la interpretación efectuada produce.

La Corte razona en sentido favorable al artículo 31 de la CN, y es el principio de supremacía el que la lleva a sostener la preeminencia del Código Civil por encima de las normas locales en materia de prescripción de deudas tributarias.

Sin embargo, a poco que se repare, se advertirá que la supuesta salvaguarda del artículo 31 CN, colisiona con los artículos 123 y 129 de la misma Carta Magna, lo que obliga, nuevamente, en aras de su saludable interpretación, a apartarse de la doctrina “*Filcrosa*”.

En efecto: el artículo 123 de la CN establece que cada provincia dicta su propia Constitución, conforme a lo dispuesto por el artículo 5 asegurando la autonomía municipal y reglando su alcance y contenido en el orden institucional, político, administrativo, *económico y financiero*.

Se advierte así que resulta inherente a la autonomía provincial y a la de la CABA la facultad de dictar sus propias normas en materia económica y financiera, entre las cuales se destaca la ley de presupuesto.

En sentido coincidente se ha dicho: *“Las provincias tienen entonces una autonomía institucional, que se verifica ante todo en su capacidad de autonormación (dictan libremente su propia Constitución) y de autoorganización (eligen libremente a sus propias autoridades)”*... *“Cada nivel de gobierno, para poder ser genuinamente autónomo, debe poder decidir de forma también autónoma sobre sus institutos recaudatorios (tributos, crédito público) y erogatorios (presupuesto). En una frase: no hay autonomía política sin autonomía financiera”*... *“La autonomía presupuestaria es clave para asegurar la autonomía institucional porque si el gobierno federal condicionara el gasto público local podría también por esa vía oblicua condicionar la política fijada por las autoridades provinciales en ejercicio de su autonomía. En otros términos, la autonomía presupuestaria implica el manejo no condicionado de sus ingresos”* (Corti, Horacio G., Derecho Constitucional Presupuestario, Editorial Lexis Nexis, Buenos Aires, 2007, págs. 102 y 103, el resaltado no pertenece al original).

Y continúa el autor: *“En resumen, las provincias son autónomas tanto en ocasión de ejercer su potestad tributaria como al momento de disponer a través de su presupuesto de los fondos de su Tesoro local”*. (Corti, *op. cit.*, pág. 104)

Resulta indudable que la facultad de dictar el propio presupuesto es inherente al régimen provincial, facultad que comparte la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

El presupuesto constituye *“...un acto de gobierno mediante el cual se prevén los ingresos y los gastos estatales, y se autorizan estos últimos para un período futuro determinado, que generalmente es de un año”* (Villegas,



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Héctor Belisario, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, novena edición actualizada y ampliada, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2005, pág. 125.

Las obligaciones tributarias constituyen una parte fundamental del cálculo de ingresos que fija la ley de presupuesto. Allí se estiman los ingresos presuntivos que cada provincia recaudará para hacer frente a los gastos estatales.

En este sentido, se advierte que la prescripción de las deudas tributarias que cada jurisdicción local establece para sí, supone, a su vez, una organización administrativa que se encamina a la satisfacción del crédito público para afrontar los gastos estimados.

Esto es: los plazos de prescripción, su cómputo, su eventual suspensión, etc., hacen que cada provincia pueda organizarse internamente y prever con antelación suficiente en qué período ingresarán los tributos o, eventualmente, con qué plazo contará el Estado local para reclamarlos judicialmente.

Si esto es así, se advierte con claridad que una intromisión en esta facultad local redundaría inevitablemente en una alteración de la percepción de los tributos, y, por ende, en una alteración de la autonomía presupuestaria.

De este modo, como decíamos anteriormente, la supuesta salvaguarda del artículo 31 de la CN que efectúa el Máximo Tribunal atenta contra los artículos 5, 123 y 129 CN en tanto colisiona con la facultad de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires de dictarse su propia ley de presupuesto, estimar el modo y el plazo en que se recaudarán los tributos, e hipotéticamente el plazo con que contarán para accionar judicialmente en *pos* de su cobro.

No se advierte en qué medida interesa o compromete al sistema federal de gobierno o a los habitantes de una provincia que estos plazos se encuentren regulados íntegramente por el Código Civil.

Cada habitante de una provincia tiene el deber de conocer las normas locales tanto como las nacionales, a tenor de lo que se dispone en el artículo 20 del Código Civil, en tanto la ignorancia de las leyes no sirve de excusa.

Así es que la decisión de la Corte Suprema vulnera la autonomía presupuestaria de las provincias y de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, pues al declarar que los plazos de prescripción de los impuestos locales son inconstitucionales, se frustra la expectativa de cobro de los órganos locales prevista en sus respectivos presupuestos y, por consiguiente, su propio sostenimiento, además de desbaratarse la lógica previsión del equilibrio allí fijado entre créditos, gastos y deudas.

Por lo tanto, no afectándose en modo alguno el régimen federal y siendo el sistema tributario local facultad de las provincias que lo organizan en forma autónoma para atender a sus gastos locales, la prescripción de las obligaciones tributarias constituye una consecuencia del régimen impositivo de cada jurisdicción, y su afectación incide negativamente en la autonomía económica y financiera comprometida en el presupuesto, en la medida que altera o modifica la percepción de los tributos vulnerando lo dispuesto en los artículos 123 y 129 de la CN.

Por último, este tribunal no puede desconocer el artículo 6 de la Constitución de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que establece: *“Las autoridades constituidas tienen mandato expreso, permanente e irrenunciable del Pueblo de la Ciudad, para que en su nombre y representación agoten en derecho las instancias políticas y judiciales para preservar la autonomía y para cuestionar cualquier norma que limite la establecida en los artículos 129 y concordantes de la Constitución Nacional”*.

Este mandato expreso que la suscripta tiene como autoridad constituida es otro argumento más que lleva a sostener la defensa de la constitucionalidad de las normas locales, por cuanto la autonomía de la Ciudad de Buenos Aires ve comprometido su alcance con la doctrina del Máximo Tribunal, en la medida en que ha sido expresada.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Por lo tanto, en atención a los argumentos expuestos y el análisis realizado, no cabe sino desestimar el planteo referido a la aplicación en el caso de las normas contenidas en el Código Civil.

Aclaradas las cuestiones precedentes, corresponde expedirse en torno al planteo de prescripción de las facultades de la Administración Fiscal en relación a las obligaciones impuestas por los períodos fiscales 12 de 2009 al 08 de 2012.

El art. 80 del C.F. (t.o. 2015) dispone: *“Las acciones y poderes del Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires para determinar y exigir el pago de los impuestos y demás contribuciones integrantes de su régimen rentístico y para aplicar multas y clausura y exigir su pago, prescriben: 1. Por el transcurso de cinco (5) años ...”*.

Por su parte el art. 82 de dicho cuerpo normativo dispone: *“Comenzará a correr el término de prescripción del Poder Fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago, desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen”*.

Conforme a la normativa transcripta, el término de la prescripción correspondiente al período más antiguo aquí reclamado -12 de 2009- para la presentación de declaraciones juradas y/o ingreso del gravamen, se produjo en el año 2010, por lo cual el término de la prescripción se inició en el año 2011 debiendo además tenerse presentes las suspensiones previstas en la legislación fiscal.

El art. 89 establece: *“Se suspende por un (1) año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: 1. Desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución que inicia el procedimiento de determinación*

de oficio. 2. Desde la fecha de la notificación fehaciente de la resolución que inicia la instrucción de sumario por incumplimiento de las obligaciones fiscales de orden material o formal. 3. Desde la fecha de la notificación fehaciente de la intimación administrativa de pago de gravámenes determinados cierta o presuntivamente, con relación a las acciones y poderes fiscales para exigir el pago intimado. Cuando medien recursos de reconsideración o jerárquico, la suspensión hasta el importe del gravamen liquidado se prolonga hasta ciento ochenta (180) días después de notificada la resolución dictada en los mismos (...)”.

El art. 91 dispone: *“La prescripción de las acciones y poderes del Fisco local para determinar y exigir el pago del gravamen, se interrumpirá: 1. Por el reconocimiento expreso o tácito de la obligación impositiva. 2. Por renuncia al término corrido de la prescripción en curso. 3. Por la iniciación de la ejecución fiscal contra el contribuyente o responsable. En los casos de los incisos 1, 2 y 3 el nuevo término de prescripción, comenzará a correr a partir del 1º de enero siguiente al año en que las circunstancias mencionadas ocurran (...)*”.

Así, el vencimiento del período fiscal más antiguo - 12/2009- se produjo, como se señaló anteriormente, en el año 2010 pero el término de la prescripción para determinar la deuda comenzó a correr a partir del 1/1/2011, produciéndose la prescripción el 1/1/2016.

La Resolución N° 2955/DGR/2015 por medio de la cual se inició el procedimiento de determinación de oficio se notificó el día 2/12/15 (v. fs. 1339 de las actuaciones administrativas) es decir, antes de operado el vencimiento de la exigibilidad de la deuda, quedando el plazo de prescripción suspendido por un año desde dicha notificación de acuerdo a lo estipulado por el art. 89 del Código Fiscal (t.o. 2015) antes citado.

Luego, a través de la Resolución 2269/DGR/2016 de fecha 29/7/2016 se determinó de oficio la deuda por los períodos impugnados por la actora, se concluyó el sumario instruido, se mantuvo la extensión de la responsabilidad solidaria del Presidente de la firma y/o quien resultase responsable y se intimó al pago de la suma adeudada por el tributo y la multa aplicada, la que fue notificada el día 10/8/2016 (v. fs. 1420 del expediente administrativo).



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Por su parte, la actora interpuso los recursos de reconsideración y jerárquico, por lo que el plazo quedó suspendido hasta 180 días posteriores a la notificación de la Resolución N° 75/AGIP/2018 que desestimó el recurso jerárquico interpuesto -notificada el 2/5/2018- (v. fs. 1545 del expediente administrativo).

Así las cosas, iniciada la presente demanda el día 24/09/2018 (fs. 20 vta.) no cabe más que concluir que al momento de su interposición no había operado el plazo de prescripción, en tanto a dicha fecha el plazo aún se encontraba suspendido.

Por lo expuesto, la defensa articulada por la parte actora debe ser rechazada.

IV. Resuelta esta primera cuestión, corresponde expedirse respecto al fondo del planteo y, para ello, resulta menester detallar los hechos ocurridos en el presente caso.

En ejercicio de facultades de fiscalización tributaria, la Administración Fiscal dispuso la realización de una inspección en el domicilio de la contribuyente con el objeto de controlar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, dando origen a las actuaciones administrativas identificadas bajo el número 1.606.010-MGEYA-DGR-2013.

Del Informe Final de Inspección -de fecha 19/6/2015- surge que las actividades realizadas por la actora son las de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” (513310) y la de “Venta al por mayor en comisión

o consignación de mercancía ncp” (511900) (v. fs. 1283/1295 de las actuaciones administrativas).

Del mismo modo, de dicho informe surge que se trata de un contribuyente inscripto en el Convenio Multilateral con sede en la Ciudad de Buenos Aires.

Además de lo expuesto, la Administración Fiscal informó que *“se detectaron diferencias en los períodos fiscales 2011/2012/2013/2014, las cuales se verificaban recurrentemente en los meses de Marzo/Abril/Mayo/Junio (...). Consultado el contribuyente, el mismo informó que en los meses señalados la firma ABRIL MED S.A. efectúa operaciones de Venta por Cuenta y Orden de la firma SANOFI PASTEUR S.A. (...) se manifestó la existencia de ingresos encuadrados en la actividad de intermediación, determinando una actividad no declarada, la cual se contiene según NAECABA en la actividad 511900 Venta al por mayor en comisión o consignación de mercancía ncp, gravándose dichos ingresos a la alícuota correspondiente (5,50%)”* (v. fs. 1288 vta.).

Luego, agregó que el contribuyente informó que la Base Imponible correspondiente a la actividad desarrollada 513310 la determinó mediante la aplicación del art. 211 del Código Fiscal (t.o. 2015), aplicando un porcentaje fijo del 11,58% en los períodos objeto de análisis.

Asimismo, indicó que analizada la prueba exhibida por la sociedad, se verificó que el contribuyente adicionaba el IVA Crédito Fiscal al precio de compra. Conforme a que tal situación no estaba contemplada por la normativa vigente como una deducción admitida o como concepto que no integraba la base imponible, se procedió a detraer del Costo el importe correspondiente al IVA Crédito fiscal (21%), obteniéndose un nuevo precio de compra y, por consiguiente, un nuevo porcentaje mayor al declarado.

En este sentido, el citado informe concluyó que *“el contribuyente al efectuar la determinación de la Base Imponible, en los términos prescriptos por el art. 211 C.F. (t.o. 2015) (...), lo ha realizado en forma incorrecta al asimilar el concepto Costo de Ventas con el Precio de Compra. A juicio de esta Administración dichos conceptos no son equiparables, toda vez que se considera que el concepto Costo se refiere al gasto económico que representa la fabricación, prestación*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

de servicio o venta de un producto y por tal se compone de diferentes conceptos, y el precio de compra se compone exclusivamente por el valor del bien”, por lo que entendió que el procedimiento aplicado por el contribuyente no se ajustaba a los términos establecidos por el Código Fiscal.

De este modo, agregó que “verificado que el contribuyente realiza una incorrecta determinación del Precio de Compra (...) se procedió a detraer del Costo de Ventas según EECC, concepto considerado por el contribuyente para realizar su determinación del margen aplicable, el importe correspondiente al IVA Crédito Fiscal (21.00%), obteniéndose el precio de compra y por consiguiente un nuevo porcentaje mayor al declarado”.

Por último, se hizo saber que con fecha 04/06/2015 se constituyeron en el domicilio fiscal de la contribuyente y se comunicaron las Diferencias de Verificación por medio de “Acta Requiriendo conformidad a las diferencias determinadas por el inspector actuante” y Planillas de Diferencias de Verificación.

Sin embargo, con fecha 10/06/2015 se constituyeron nuevamente en el mismo domicilio y constataron que no se encontraba presente responsable o persona autorizada alguna, por lo que se tuvieron por no conformadas las Diferencias de Verificación efectuadas. Todo ello, quedó documentado en las Actas obrantes a fs. 1268/1269 y 1270 del expediente administrativo.

En este contexto, en atención a la falta de conformidad y de pago, la Dirección General de Rentas de la CABA dictó la Resolución N° 2955/DGR/2015 en fecha 17/11/15 (v. fs. 1321/1323 del expediente administrativo) que resolvió: 1) iniciar el procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta y con carácter parcial de la materia imponible y de las obligaciones fiscales de ABRIL MED

S.A., en relación al ISIB, por las actividades de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” y “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercadería n.c.p”, respecto a los períodos fiscales 2009 (12° anticipo mensual), 2010 (1° a 12° anticipos mensuales), 2011 (1° a 12° anticipos mensuales), 2012 (1° a 12° anticipos mensuales), 2013 (1° a 12° anticipos mensuales) y 2014 (1° a 12° anticipos mensuales); 2) instruir el sumario respectivo por la presunta comisión de infracciones; y finalmente 3) extender la responsabilidad solidaria al presidente de la firma -Sr. Mariano Chapouille- y/o a quien resulte responsable hasta la actualidad (en los términos del art. 11 inc. 4° y 5°, art. 12, art. 14 inc. 1° y art. 110 del Código Fiscal (t.o. 2015).

Seguidamente el responsable solidario y la firma contribuyente formularon su descargo. Allí se indicó que dado que la actividad de venta por cuenta y orden de los laboratorios es complementaria a la venta mayorista de medicamentos a las farmacias (actividad principal), la alícuota del ISIB es la misma para ambas actividades, la que asciende al 3% (art. 230 del C.F.) y no al 5,5% como lo pretende la AGIP. A su vez, plantearon la improcedencia de detraer el IVA del precio de compra de los medicamentos y sostuvieron que el Crédito Fiscal IVA que se vincula con ventas exentas es precio de compra y no crédito fiscal a los fines de la determinación de la base imponible (v. fs. 1368/1379 del expediente administrativo).

Mediante Resolución N° 2269/DGR/2016 de fecha 29/7/2016 (v. fs. 1409/1412 del expediente administrativo) se impugnaron las declaraciones juradas presentadas por ABRIL MED S.A. con relación a los períodos fiscales antes citados, se determinó de oficio sobre base cierta y con carácter parcial la materia imponible y el impuesto resultante, en la suma de \$ 282.173,34 y se dio por concluido el sumario instruido, considerando a la contribuyente incurso en la figura de omisión fiscal, por lo que se le aplicó una multa de \$ 183.412,67 equivalente al 65% del impuesto omitido.

A su vez, se mantuvo la extensión de la responsabilidad solidaria al Sr. Mariano Chapouille y se intimó a la contribuyente, al responsable solidario y/o a quien resultase responsable hasta la actualidad a que ingresaran las sumas debidas detalladas.



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Allí se estableció que en los períodos fiscales 2011 a 2014 la actora había efectuado operaciones de venta por cuenta y orden de la firma SANOFI PASTEUR S.A., de manera independiente a la venta al por mayor de productos farmacéuticos (actividad principal), por lo que entendió que la primera de ellas era una actividad independiente de la segunda, por la cual se había omitido discriminar sus ingresos y, por ello, se los incluyó en la actividad de intermediación y se los gravó con la alícuota correspondiente del 5,50% (arts. 59, inc. 5 de la Ley Tarifaria 2014). En este sentido, se consideró que correspondía rechazar el agravio de la actora.

Por otra parte, rechazó la argumentación efectuada por la firma respecto a la improcedencia de detraer el IVA Crédito Fiscal del precio de compra de los medicamentos, por cuanto consideró que el Costo de Venta y Precio de Compra no son equiparables y que la normativa aplicable a los efectos de la determinación de la materia imponible en cuestión prescribe taxativamente “precio de compra” y no “costo de venta”.

Notificado dicho acto, ABRIL MED S.A. y el Sr. Chapouille interpusieron recurso de reconsideración (v. fs. 1438/1447 del expediente administrativo).

Mediante la Resolución N° 2519/DGR/2017 del día 27/09/2017 se desestimó el recurso de reconsideración articulado por ABRIL MED S.A. y se ratificó en todos sus términos la Resolución N° 2269-DGR-2016.

Por otro lado, se hizo lugar parcialmente al recurso interpuesto por el Sr. Chapouille, ratificando la extensión de su responsabilidad solidaria dispuesta en la resolución recurrida desde el período 2010 (2°) a 2014 (12°) y se dejó sin efecto dicha extensión para los períodos 2009 (12°) y 2010 (1°).

Finalmente, una vez interpuesto el posterior recurso jerárquico (v. fs. 1487/1508 de las actuaciones administrativas), éste fue desestimado mediante la Resolución N° 75/AGIP/2018 (v. fs. 1534/1538 de dichas actuaciones).

V. En este contexto, corresponde expedirse respecto al primer argumento de la accionante relativo a la nulidad de la Resolución N° 75/AGIP/2018 (v. punto V.ii.i del escrito de demanda).

En primer lugar, cabe señalar que en el Informe Final de Inspección de la Dirección de Fiscalización Integral y Operativos Especiales de la Dirección General de Rentas del GCBA de fecha 19/06/2015, se observa que al momento de auditar el total de los ingresos declarados por la sociedad actora, se detectaron diferencias en los períodos fiscales del año 2011 al año 2014 por los meses de marzo a junio.

Consultada dicha circunstancia a la contribuyente, informó que en dichos meses efectuaba operaciones de Venta por Cuenta y Orden de la firma Sanofi Pasteur S.A. Asimismo, acompañó Notas de Crédito que contenían el importe neto de la operación de origen menos la “Comisión por la venta por cuenta y orden”.

En este sentido, se informó que si bien se habían justificado las diferencias señaladas, se advirtió la existencia de ingresos encuadrados en la actividad de intermediación que no fue declarada, bajo el código 511900 “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercancía ncp”, gravándose dichos ingresos a la alícuota correspondiente del 5,5%.

Así las cosas, luego del descargo y los recursos presentados por la sociedad actora, se dictó la Resolución N° 75/AGIP/2018 que desestimó el recurso jerárquico interpuesto por Abril Med S.A. y por el Sr. Chapouille. Allí, se determinó que *“no existe dificultad alguna para diferenciar y discriminar los ingresos por dicha actividad (...) en función de lo cual, y por aplicación de la norma transcripta (art. 232 C.F. t.o. 2018) se encuentra acertado el crédito fiscal de gravar a dicha actividad con la alícuota para ella prevista, máxime cuando la propia contribuyente tributaba únicamente por la comisión (en tanto detraía las notas de crédito), es decir utilizaba una base imponible diferenciada y menor, en obvio reconocimiento de que*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

realizaba intermediación, pero no aplicaba la correspondiente alícuota; Que la venta por cuenta y orden no es una actividad complementaria de la compraventa (...)”.

La sociedad actora cuestiona el ajuste establecido a la alícuota del 5,5% y sostiene que dicha solución es improcedente a la luz de lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 232 del Código Fiscal (t.o. 2018) por cuanto considera que la actividad de venta de vacunas por cuenta y orden del laboratorio Sanofi Pasteur S.A. no es desarrollada de manera independiente al ejercicio de su actividad principal sino que, por el contrario, se complementa con aquella. Así, alega que se la debe gravar a la alícuota del 3%.

En este sentido, aclara que los ingresos provenientes de las ventas por cuenta ajena equivalen al 5,8% de las ventas totales y que la comisión obtenida equivale al 0,6% de la base imponible total del ISIB.

Agrega que el carácter complementario de una actividad respecto de otra principal, implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda, es decir, “*que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos, podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no exististe la actividad principal*” (v. fs. 13).

Por ello, concluye que no le resulta posible vender vacunas por cuenta y orden del citado laboratorio sin escindirse de su actividad principal. Para acreditar dicha circunstancia, ofreció la producción de una prueba pericial contable.

Por su parte, el GCBA sostiene que el art. 232 citado por su contraria es aplicable al caso pero no en el sentido que ella pretende. Así, menciona que el inspector del procedimiento administrativo detectó diferencias que se hacían recurrentes en los meses de marzo a junio de los períodos fiscales 2011 a 2014 ya que

en dicho período la actora efectuaba operaciones de venta por cuenta y orden de la firma Sanofi Pasteur S.A.

Agrega que la fiscalización comprobó que Abril Med S.A. detraía del total un monto por comisión por la venta “por cuenta y orden de terceros”, quedando en evidencia la existencia de una actividad de intermediación que no había sido declarada, identificada con el código 511900, resultando alcanzada por la alícuota del 5,5%.

Por último, alude que dicha actividad no se trata de una actividad complementaria de la compraventa, ya que la actora puede realizar una sin la otra, no resultando inescindibles.

V.i Ahora bien, a los fines de dirimir la cuestión presentada por la accionante, corresponderá dilucidar si las actividades realizadas por Abril Med S.A. resultan complementarias o si, por el contrario, resultan totalmente escindibles. Resuelto ello, cabrá determinar cuál es la alícuota que le correspondía aplicar al Fisco local sobre la actividad de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercancía ncp”.

En primer lugar, conviene aclarar que no se encuentra debatido en autos que la actora efectivamente -durante el período en cuestión- llevaba a cabo las actividades de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” (código 513310) y de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercancía n.c.p.” (código 511900), sino que, lo que se encuentra en discusión, es si la actividad desarrollada bajo el código 511900 es complementaria de su principal con código 513310 y, de acuerdo a dicha conclusión, cuál es el porcentaje de la alícuota con la que correspondía gravarla.

Ahora bien, a los fines de resolver la controversia en cuestión resulta menester señalar que, como bien lo manifiestan ambas partes, corresponde aplicar el art. 230 del Código Fiscal (t.o. 2015) que estipula que *“Los contribuyentes que ejercen dos (2) o más actividades o rubros alcanzados por distinto tratamiento fiscal, deben discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los Ingresos Brutos correspondientes a cada uno de ellos. Cuando omitan la*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

discriminación, están sujetos a la alícuota más elevada de las que puedan corresponderles. Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal - incluido financiación y, cuando corresponde, ajuste por desvalorización monetaria- están sujetos a la alícuota que para aquella contempla la Ley Tarifaria”.

En este contexto, la doctrina ha dicho que “*las actividades o rubros complementarios de una actividad principal, siguen el tratamiento de esa última*” y que debe ser encuadrada como una actividad complementaria “*la actividad primaria o secundaria cuando su objeto es la comercialización ‘directa’ del productor al consumidor final. En ese caso estamos en presencia de un proceso único e indivisible, enderezado a la obtención de ingresos a través del comercio, para cuyo fin las etapas anteriores constituyen un medio*”. En este sentido, se concluye que “*el papel principal o complementario de una actividad es una cuestión de apreciación sobre la base de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve la actividad, por lo cual hay que analizar, en cada caso, la realidad económica del negocio*” (Althabe, Mario Enrique, El Impuesto sobre los Ingresos Brutos, 3a edición actualizada, Ed. La Ley, Buenos Aires, 2008, págs. 137/139).

De esta forma, el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires tiene dicho que “*una actividad resulta accesorio, cuando es consecuencia de otra, o sea cuando una es la razón de la existencia de la otra, en sentido concordante con lo dispuesto por el artículo 523 del Código Civil. (...) la existencia de una condición de complementariedad en actividades que implican en alguna medida una subordinación, determina el tratamiento del conjunto, según lo aplicable a la actividad principal, perdiendo autonomía la secundaria, por tener que ser consideradas como una unidad con aquella*” (TFABA, Sala III, in re “Churros Manolo SRL”, Expte. 2306-385863/2001, sentencia del 05/05/2008).

Lo expuesto en relación a las actividades complementarias adquiere relevancia en el sentido de que la alícuota que se le aplicará dependerá del tipo de actividad de que se trate. Específicamente, sobre esta cuestión, se ha dicho que *“la alícuota aplicable depende, como se dijo, de la actividad que ejercen los sujetos. Normalmente basta caracterizar el tipo de actividad, para determinar cuál es la alícuota aplicable”* (Althabe, Mario Enrique, *op. cit.*, pág. 136).

En este contexto, a los fines de determinar el carácter de la actividad aquí cuestionada, cabe tener presente el principio de realidad económica ya que, como bien señala Althabe en el citado trabajo, el papel complementario de una actividad dependerá de una apreciación de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve, lo que lleva a tener que analizar en cada caso la realidad económica del negocio en cuestión.

Pues bien, en primer lugar, el Código Fiscal (t.o. 2015) prescribe que para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imposables se atenderá a los hechos, actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos del derecho privado en que se exterioricen. Agrega que cuando las formas jurídicas sean inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, las normas tributarias se aplicarán prescindiendo de tales formas y se considerará la situación económica real (conf. art. 9).

En ese sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha entendido que *“el principio de la ‘realidad económica’ faculta al organismo recaudador a desconocer las formas y estructuras asignadas por los contribuyentes a sus actos o negocios, y le permite recalificarlos a fin de considerar ‘la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o que les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos’ (artículo 2° cit., in fine). Dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, ‘debe*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares’ (Fallos: 340:1513)” (CSJN, “Molinos Río de la Plata S.A. c/ Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”, sentencia del 02/09/2021).

Ahora bien, en virtud de lo expuesto y teniendo en cuenta las circunstancias de la presente causa, se puede colegir que la actividad desempeñada por Abril Med S.A calificada como “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” con código 511900 según el Nomenclador de Actividades Económicas, que no fue declarada pero que -según lo expuesto por la actora- se trataron de operaciones de venta por cuenta y orden de la firma Sanofi Pasteur S.A., se trata de una actividad complementaria de su actividad principal calificada como “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” con código 513310.

Ello, por cuanto no caben dudas de que la venta de vacunas es una actividad consecuente de la actividad principal que lleva a cabo la sociedad actora de venta de productos farmacéuticos. Es decir que corresponde definir a la actividad de ventas de vacunas como una actividad complementaria de la actividad principal de Abril Med S.A. en virtud de la índole del producto en cuestión, considerando que se trata de un producto farmacéutico.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que la actividad “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” con código 511900 llevada a cabo por la sociedad actora resulta ser complementaria de su actividad principal de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” con código 513310, correspondía que, frente a la omisión de Abril Med S.A. de discriminar

la actividad de venta de vacunas por cuenta y orden de la firma Sanofi Pasteur S.A., el GCBA aplicara la alícuota contemplada por la Ley Tarifaria para la actividad principal.

Es decir, por la índole de la actividad en cuestión correspondía aplicarle la alícuota del 3% al igual que la que fue aplicada a la actividad principal de conformidad con lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 230 del Código Fiscal, y no la alícuota más elevada -en el caso, del 5,5%- de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del citado artículo como lo hizo el GCBA, en virtud de tratarse de una actividad complementaria de una actividad principal.

A su vez, debe tenerse en consideración que, si bien el perito contador manifestó que *“no es inherente a la función del perito contable establecer la complementariedad de ciertas operaciones respecto de la actividad principal de una organización, por tratarse de un concepto subjetivo”* (v. actuación N° 505948/2022), en su informe pericial determinó el porcentaje de las operaciones realizadas por Abril Med S.A. con Sanofi Pasteur S.A., sobre el total de operaciones realizadas en el período en cuestión.

Del mismo se advierte que el porcentaje de las operaciones realizadas con Sanofi Pasteur S.A. en los años 2011 a 2014 fue de 8,21%, para el año 2011, de 8,24%, para el año 2012, de 7,04% para el año 2013 y de 3,68% para el año 2014.

Cabe mencionar que, si bien el GCBA impugnó el trabajo efectuado por el perito contador por cuanto entendió que no era una tarea propia de su especialidad calcular los porcentajes de las operaciones realizadas por Abril Med SA con el laboratorio Sanofi Pasteur S.A. (v. actuación N° 699988/2022), lo cierto es que dichos porcentajes se condicen con los presentados por Abril Med S.A. a fs. 12 vta.

En este sentido, se puede colegir que los porcentajes de las operaciones de “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” acreditan que dicha actividad es complementaria a su actividad principal, conformando un porcentaje mínimo del monto total de las operaciones realizadas por Abril Med S.A., no pudiendo escindirlas.

En este contexto, corresponde hacer lugar a la demanda entablada por Abril Med S.A. sobre este punto en cuestión y ordenar al GCBA que adecúe la alícuota aplicada del 5,5% al 3% sobre la actividad de “Venta al por mayor en



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE 1ª INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

comisión o consignación de mercaderías n.c.p” con código 511900, por los períodos fiscales 3 a 6 de los años 2011 a 2014.

VI. Resuelta la primera cuestión debatida en autos, corresponde expedirse respecto al segundo argumento de la accionante relativo a la nulidad de la Resolución N° 75/AGIP/2018 (v. punto V. ii.ii del escrito de demanda).

En el Informe Final de Inspección efectuado en las actuaciones administrativas, el auditor observó que la contribuyente había informado que la Base Imponible correspondiente a la actividad desarrollada bajo el código 513310 la había determinado aplicando el art. 211 del Código Fiscal (t.o. 2015) el que estipula que “[l]a base imponible está constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, en los siguientes casos: (...) 5. Comercialización mayorista de medicamentos para uso humano.”

Asimismo, agregó que una vez analizada la documentación respaldatoria que se le solicitó sobre el precio de venta y el costo de venta de los productos de comercialización, se verificó que el contribuyente adicionaba el IVA Crédito Fiscal al precio de compra.

Conforme a que tal situación no estaba contemplada por la normativa como una deducción admitida o como un concepto que no integraba la Base Imponible, informó que se procedió a detraer del Costo, el importe correspondiente al IVA Crédito Fiscal (21%), obteniéndose un nuevo precio de compra y, por consiguiente, un nuevo porcentaje mayor al declarado, lo que concluyó en un ajuste impositivo de \$ 282.173,32.

Específicamente, aclaró que los conceptos de “Costo de Ventas” y “Precio de Compra” no son equiparables, toda vez que se considera que el

concepto Costo se refiere al gasto económico que representa la fabricación, prestación del servicio o venta de un producto y por tal, se compone de diferentes conceptos. Por otro lado, el precio de compra se compone exclusivamente por el valor del bien.

Añadió que la normativa aplicable prescribía taxativamente “Precio de Compra” a los efectos de la determinación de la materia imponible y no “Costo de Ventas”. En consecuencia, adujo que la deducción de ingresos de la Base Imponible en forma indirecta mediante el incremento del precio de compra y disminuyendo la Base Imponible, no se contenía en los términos establecidos por el Código Fiscal.

En virtud de ello, en la citada Resolución N° 75/AGIP/2018 se resolvió que *“la contribuyente no liquidó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la diferencia entre precio de compra y de venta (...) apartándose de lo que la ley fiscal impone (...) sostuvo como justificación que toda vez que al venderse los productos adquiridos -y siendo que esas ventas se encuentran exentas del impuesto conforme art. 7 inciso f) de la Ley de I.V.A.- no podía computarse el crédito fiscal abonado al momento de efectuar la compra, y por ende dicho crédito debía considerarse como parte del precio de la mercadería; Que siendo que la base imponible se conforma en el caso por la diferencia entre los precios de compra y de venta y al inflar Abril Med el precio de compra mediante la indebida adición del importe correspondiente al IVA, el importe a restar del precio de venta (sin IVA) resultaba mayor y en consecuencia declaraba una mayor base imponible; (...) Que la base imponible de la venta de productos farmacéuticos es la diferencia entre los precios de compra y de venta. Los textos fiscales, en este supuesto, textualmente se refieren a “precio de compra” y no al “costo” (...) la norma habla de precio de compra, concepto que no contempla cargas impositivas”*.

En este sentido, concluye que *“como fundamento para no incluir el IVA (no computable) resulta acertado señalar lo previsto en el art. 221 del Código Fiscal cuando dispone que ‘No integran la base imponible, los siguientes conceptos: 1. Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal- e impuestos para los Fondos, Nacional de Autopista y Tecnológico del Tabaco...’; (...) el resultado de la posición mensual de IVA de Abril Med en modo alguno ha de modificar sus obligaciones frente al Impuesto sobre los*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Ingresos Brutos. Los importes que la contribuyente abona o percibe por impuestos nacionales son sumas que no le pertenecen, ni a Abril Med ni a sus proveedores. (...) resultan inaceptables los argumentos de la recurrente pretendiendo integrar al precio de compra el IVA que abonara por considerarlo un 'costo' de su actividad, precisamente porque los costos de la actividad resultan irrelevantes a la hora de calcular la base imponible especial de su actividad constituida estrictamente por la diferencia entre precio de compra y precio de venta. Por lo expuesto el agravio relativo a sostener que procede incluir los importes de IVA en el precio de compra a los efectos de calcular la base imponible no puede prosperar”.

Por su parte, Abril Med S.A. sostiene que el precio que debe considerarse incluye el crédito fiscal del IVA ya que, al venderse los productos adquiridos por aquélla, esa venta se encuentra exenta del Impuesto conforme lo establece el art. 7, inc. f de la Ley de Impuesto al Valor Agregado. Por lo tanto, aduce que es lógico que ese crédito fiscal se convierta en parte del precio de la mercadería.

Así las cosas, entiende que la mercadería tiene un precio que está dado por el costo del bien adquirido más el IVA - Crédito Fiscal, ya que éste no puede ser trasladado en futuras ventas.

Concluye que en el presente caso “*debe desentrañarse y examinarse cuál es el concepto de ‘precio de compra’ al que hace referencia el artículo 213 del Código Fiscal (t.o. 2018) (...) porque el precio de compra está dado por el valor del bien más el crédito fiscal del 21% en concepto de Impuesto al Valor Agregado, porque éste gravamen (IVA-CF) no puede luego ser trasladado a sus clientes debido a la exención que se desprende del artículo 7, inc. f de la Ley 23.349*” (v. fs. 14 vta.).

Por el contrario, el GCBA en su escrito de contestación de demanda alega que el IVA no es computable y no integra la base imponible, haciendo referencia a lo dispuesto en la Resolución aquí impugnada.

VI.i Ahora bien, a los fines de dirimir la cuestión presentada por la accionante, corresponderá dilucidar el modo en que se debe conformar la base imponible de la actividad de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” y si corresponde detraer el monto correspondiente al IVA crédito fiscal del precio de compra, como lo hizo el Fisco local.

En este sentido, si bien no hay debate sobre la conformación de la base imponible constituida por la diferencia entre el precio de compra y de venta, la discusión entre ambas partes radica en el valor y composición del precio de compra.

En este contexto, cabe destacar que el art. 172 del Código Fiscal (t.o. 2015) define el concepto del hecho imponible en el siguiente sentido: *“Por el ejercicio habitual y a título oneroso en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras y servicios o de cualquier otra actividad a título oneroso, cualquiera sea el resultado obtenido y la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las cooperativas y todas las formas asociativas que no tienen personería jurídica, cualquiera fuera el tipo de contrato elegido por los partícipes y el lugar donde se realiza (zonas portuarias, espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares del dominio público y privado, y todo otro de similar naturaleza), se paga un impuesto de acuerdo con las normas que se establecen en el presente Capítulo.”*

Luego, la norma establece como principio general que el gravamen se determina sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal, por el ejercicio de la actividad gravada, salvo expresa disposición en contrario (conf. art. 196), describiendo el concepto de Ingreso Bruto como *“el valor o monto total -en dinero, en especies o en servicios- devengado por el ejercicio de la actividad gravada; quedando incluidos entre otros los siguientes conceptos: venta de bienes, prestaciones de servicios, locaciones, regalías, intereses, actualizaciones y toda otra retribución por la colocación de un capital”* (conf. art. 197).



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

Asimismo, el art. 211 refiere que *“La base imponible está constituida por la diferencia entre los precios de compra y de venta, en los siguientes casos: (...) 5. Comercialización mayorista de medicamentos para uso humano”*.

Ahora bien, dentro del capítulo titulado *“De los ingresos que no integran la base imponible”*, el art. 219 dispone que *“No integran la base imponible, los siguientes conceptos: 1. Los importes correspondientes a impuestos internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal- e impuestos para los Fondos, Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco. Esta deducción sólo puede ser efectuada por los contribuyentes de derecho de los gravámenes citados, en tanto se encuentren inscriptos como tales. El importe a computar es el del débito fiscal o el del monto liquidado, según se trate del Impuesto al Valor Agregado o de los restantes gravámenes respectivamente, y en todos los casos en la medida que correspondan a las operaciones de la actividad sujeta a impuesto, realizadas en el período fiscal que se liquida. (...)”*.

En este punto del análisis, corresponde aclarar que se entiende a la base imponible como *“el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- que produce la actividad gravada”* (Althabe, Mario Enrique, *op. cit.*, pág. 74).

A su vez, cabe recordar que *“es ingreso bruto gravado aquel que constituya una contraprestación o retribución por el ejercicio de la actividad sujeta a impuesto (...) pues sólo esos ingresos sirven efectivamente para medir la importancia de la actividad ejercida y dan la medida de la capacidad contributiva del sujeto afectado”* (Bulit Goñi, Enrique G., *Impuesto sobre los ingresos brutos*, 2a edición, actualizada y ampliada, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1997, págs. 108/109).

Por otro lado y con respecto a la exclusión de la base imponible mencionada precedentemente, es dable mencionar la interpretación efectuada por Bulit Goñi en la citada obra en cuanto que *“no se debe considerar ingresos brutos gravados aquellas sumas que reciba el contribuyente por alguno de los conceptos mencionados en este inciso, consistentes en gravámenes nacionales que el sujeto recibe -en algunos casos como formando parte del precio- no para sí sino para ingresarlos a su vez en el fisco nacional”* y que esta exclusión *“no constituyen una retribución de la actividad de las que el sujeto pueda aprehender como tales, sino meros ‘ingresos en tránsito’, de los cuales luego habrá de desprenderse”* (Bulit Goñi, Enrique G., *op. cit.*, pág 111).

Pues bien, en este contexto, cabe volver a mencionar que el argumento de la parte actora se centra en el hecho de que dentro del “precio de compra” se debe incluir el crédito fiscal del 21% en concepto de IVA ya que luego ese gravamen no podía ser trasladado a sus clientes debido a la exención que se desprende del artículo 7, inc. f de la Ley 23.349.

Dicho artículo dispone que *“Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3 y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación: (...) f) ... y las especialidades medicinales para uso humano cuando se trate de su reventa por droguerías, farmacias u otros establecimientos autorizados por el organismo competente, en tanto dichas especialidades hayan tributado el impuesto en la primera venta efectuada en el país por el importador, fabricante o por los respectivos locatarios en el caso de la fabricación por encargo”*.

Ahora bien, corresponde aclarar que de las constancias del expediente administrativo se observan distintas compras efectuadas por Abril Med S.A. por los períodos comprendidos entre el 12/2009 hasta el 12/2014 y el importe abonado en concepto de IVA. De ello dan cuenta las constancias obrantes a fs. 976, 1031, 1038, 1041, 1046, 1053, 1054, 1110, 1111, 1112, 1113 del expediente administrativo.

Aclarada dicha circunstancia, cabe resaltar que si bien el Código Fiscal expresamente dispone que la base imponible se conforma por la



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

diferencia entre el “precio de compra” y el “precio de venta” y que no integran la base imponible los importes correspondientes al Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, lo cierto es que Abril Med S.A. al momento de comprar los productos a su proveedor abona un porcentaje correspondiente al IVA, que luego no puede trasladarlo a sus clientes en la venta de dichos productos, en virtud de lo dispuesto en el art. 7, inc. f de la Ley de IVA.

En este sentido, si no se tuviera en cuenta el 21% correspondiente al IVA en el precio de compra, el cálculo de la base imponible del ISIB se efectuaría sobre un precio que no se corresponde con la ganancia de la sociedad, ya que si se considera a la base imponible como la diferencia entre el “precio de compra” -entendido únicamente como precio del bien- y el “precio de venta” -sin IVA por exención-, esa diferencia considerada como una “ganancia” para la determinación del ISIB estaría complementada con el 21% del Impuesto al Valor Agregado que Abril Med S.A. abonó al momento de comprar los productos farmacéuticos.

Es decir, si la sociedad actora compra los productos con un 21% de más en concepto de IVA y ese porcentaje no puede recuperarlo luego al no poder trasladarlo a sus clientes y tampoco puede incluirlo en la base imponible del ISIB, lo cierto es que esa base imponible que se la considera como “margen de ganancia” de la actividad realizada por la accionante, tendría como resultado que la actora tributara sobre un monto o un porcentaje que ya no le pertenece, en tanto se vio obligada a abonar el 21% del IVA al momento de la compra de los productos y que luego no pudo recuperar.

De este modo, se entiende que el porcentaje del ISIB tributaría sobre otro impuesto -el IVA-. En otras palabras, sobre el mismo precio habría dos impuestos que se superpondrían, ya que el ISIB estaría tomando como base

imponible un tributo y considerándolo como “margen de ganancia”, cuestión a todas luces inaceptable si se toma en cuenta el concepto de ingreso bruto. Es decir, se aplica un impuesto (ISIB) no sobre la base de una ganancia, sino sobre la base de otro impuesto (IVA).

Vale aclarar que *“las normas impositivas, incluso las que estatuyen beneficios de carácter fiscal, no deben entenderse con el alcance más restringido que su texto admita sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación”* (CSJN, “Gasparri y Cía. S.A. s/ recurso de apelación - I.V.A”, sentencia del 16/06/1993).

En el citado precedente, la recurrente sostenía que toda vez que los productos de cuya exportación se trataba se encontraban exentos en el mercado interno, no habían podido generar crédito fiscal alguno vinculado con la exportación, ni aun en la proporción correspondiente al material y servicios de empaque ya que, no obstante encontrarse estos alcanzados por el gravamen en el mercado interno, no correspondía atribuirles individualidad por integrar el costo de producción de mercadería exenta. El art. 27, inc. f) de la ley 20.631 eximía del gravamen a las exportaciones, y autorizaba a los exportadores a computar contra el impuesto que en definitiva adeudaron por otras operaciones gravadas, el tributo que por bienes, servicios y locaciones destinados efectivamente a la exportación o a cualquier etapa en su consecución, les hubiera sido facturado, en la medida en que dicho tributo estuviera vinculado a la exportación y no hubiera sido ya utilizado por el responsable.

En ese contexto, el Tribunal Cintero entendió que *“la aceptación de aquel criterio implicaría contradecir el propósito al que explícitamente tendió el legislador en este punto, ya que al limitar el beneficio al solo importe que incidiera sobre el producto principal, se restringiría indebidamente la exención de la exportación globalmente considerada, con olvido de que la disposición excede expresamente el límite del valor añadido por el exportador, para abarcar de modo íntegro el impuesto al valor agregado que hubiera afectado el costo de la exportación en cualquiera de sus etapas, permitiendo así el logro de una posición más favorable de los productos nacionales en el mercado externo, al evitar la llamada ‘exportación e impuestos’ y el consecuente encarecimiento de los bienes.”*



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

En este mismo sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha interpretado que es regla en la interpretación de las leyes dar pleno efecto a la intención del legislador, computando la totalidad de los preceptos de manera que se compadezcan con el resto del ordenamiento jurídico y las garantías constitucionales. Ese propósito no puede ser obviado por los jueces con motivo de las posibles imperfecciones técnicas de su instrumentación legal, toda vez que ellos, como servidores del derecho para la realización de la justicia, no deben prescindir de la *ratio legis*. La exégesis de la ley requiere la máxima prudencia cuidando que la inteligencia que se le asigne no pueda llevar a la pérdida de un derecho, o el apego a la letra no desnaturalice la finalidad que ha inspirado su sanción (Fallos: 310:500).

Sobre este punto, el GCBA en el escrito de contestación de demanda manifestó que *“los importes que la contribuyente abona o percibe por impuestos nacionales son sumas que no le pertenecen a Abril Med ni a sus proveedores. No constituye una retribución por su actividad ni de la de sus proveedores, el Iva constituye para ambos un ingreso en tránsito del que han de desprenderse. La confusión no es posible, ya que por más que Abril Med abone el IVA conjuntamente con el precio, su proveedor lo recibe no para sí sino para ingresarlo asimismo al fisco. Y ese IVA que Abril Med abona con dicha compra pasa a conformar parte de su crédito fiscal, crédito que luego ha de restarse de los débitos fiscales que acumule, respecto de otras operaciones, aunque no específicamente con la venta de ese mismo producto”* (v. fs. 118 vta.).

Ahora bien, si se siguieran los argumentos del GCBA en torno al presente planteo, se le estaría haciendo tributar a la parte actora -como ya se dijo-un impuesto sobre un porcentaje que ya no le pertenece, sino que, por el contrario,

tuvo que abonarlo sin la posibilidad de recuperarlo, sobreponiéndose la alícuota de un impuesto sobre otro impuesto en consecuencia.

Así, cabe concluir que el porcentaje del IVA forzosamente debe formar del “precio del bien”, ya que ese monto correspondiente al IVA que la actora abonó al momento de comprar los productos farmacéuticos, no puede ser trasladado a sus clientes ni deducido de ninguna otra venta o actividad.

De este modo, el GCBA yerra en su argumento consistente en que el *“costo se refiere al gasto económico que representa la fabricación, prestación de servicio o venta de producto y por tal se compone de diferentes conceptos y el precio de compra se compone exclusivamente por el valor del bien”*, ya que en este caso en particular, se debe incluir el porcentaje correspondiente al IVA dentro del precio del bien, en tanto ese monto no puede ser recuperado por la actora posteriormente, lo que le implicaría un costo adicional que no debe soportar.

Por el contrario, si la base imponible se computara del modo en que lo alega el GCBA, se llegaría al absurdo de considerar que un impuesto local -el ISIB- aumentaría en función de un impuesto nacional -el IVA-. Es decir, se trataría de una repotenciación de un impuesto como consecuencia de otro impuesto, por el hecho de que la actora se encuentra imposibilitada de trasladar a sus clientes ese 21% que abonó en la compra de los productos, quedando la base imponible de un impuesto conformada por un porcentaje de otro.

De este mismo modo se ha expedido la Corte Suprema de Justicia de la Nación al argumentar que *“de la inequívoca intención constitucional de eliminar los gravámenes discriminatorios infiérase la de preservar a las actividades que se desenvuelven en dos o más jurisdicciones del riesgo de que puedan verse sometidas a una múltiple imposición que las obstruya o encarezca, como resultado de aplicar tributos semejantes sobre la misma porción de la base imponible, tornándolas por lo tanto desventajosas con relación a otras similares desarrolladas dentro de cada provincia. Que a ello cabe agregar, con sentido meramente aclaratorio, que la potestad impositiva de las provincias debe ceder frente a aquellos privilegios que el Gobierno Nacional otorgue en ejercicio de sus atribuciones”* (CSJN, “Transportes Vidal S.A. c/ Provincia de Mendoza s/ repetición, sentencia del 31/05/1984).



Poder Judicial de la Ciudad de Buenos Aires
Fuero Contencioso Administrativo y Tributario

2022 -Año del 40° Aniversario de la Guerra de Malvinas. En homenaje a los veteranos y caídos en la defensa de las Islas Malvinas y el Atlántico Sur

JUZGADO DE IRA INSTANCIA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO Y TRIBUTARIO N° 9 SECRETARÍA N°18

ABRIL MED SOCIEDAD ANONIMA Y OTROS CONTRA GCBA Y OTROS SOBRE IMPUGNACION DE ACTOS ADMINISTRATIVOS

Número: EXP 36398/2018-0

CUIJ: EXP J-01-00059054-8/2018-0

Actuación Nro: 3611222/2022

En consecuencia, corresponde hacer lugar al planteo efectuado por la actora sobre este punto de análisis en cuanto a que las declaraciones juradas presentadas por Abril Med S.A. en relación al período comprendido entre el 12/2009 al 12/2014 respecto de la actividad de “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” son ajustadas a derecho respecto a la base imponible por ella calculada y, en consecuencia, corresponde declarar la nulidad de la Resolución N° 75/AGIP/2018.

VII. En virtud de todo lo expuesto, resulta inoficioso expedirse en torno a los restantes planteos efectuados por la parte actora en su escrito de demanda vinculados a la proporción de la multa aplicada y a la extensión de la responsabilidad solidaria del Sr. Mariano Chapouille.

En consecuencia, corresponde ordenar a la Administración que dicte un nuevo acto administrativo y a efectuar una nueva liquidación de la deuda tomando en consideración lo resuelto en tal sentido.

VIII. Atento el modo y los fundamentos con que se resuelve la cuestión, se impondrán las costas a la parte demandada vencida, en virtud del principio general establecido en el art 62 del CCAT.

Por todo lo expuesto a lo largo del presente, **FALLO:**

1) Hacer lugar a la demanda promovida por ABRIL MED S.A. y por el Sr. Mariano Chapouille contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires. En virtud de ello, declarar la nulidad de la Resolución N° 75/AGIP/2018 y de todos los

actos administrativos precedentes, en el sentido de que corresponde aplicar la alícuota del 3% por los períodos fiscales 3 a 6 de los años 2011 a 2014 respecto de la actividad “Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p” con código 511900 no declarada por tratarse de una actividad complementaria, y en el sentido de que las declaraciones juradas presentadas por Abril Med S.A. en relación al período comprendido entre el 12/2009 al 12/2014 respecto de la actividad “Venta al por mayor de productos farmacéuticos y veterinarios, cosméticos y de perfumería, instrumental médico y odontológico y artículos ortopédicos” son ajustadas a derecho en cuanto a la base imponible por ella calculada.

En consecuencia, la demandada deberá dictar un nuevo acto administrativo y efectuar una nueva liquidación de la deuda, teniendo en cuenta lo resuelto en tal sentido.

2) Rechazar el planteo de prescripción efectuado por la parte actora en el punto V.i del escrito de demanda, de acuerdo a lo dispuesto en el considerando III de la presente.

3) Imponiendo las costas a la parte demandada vencida (artículo 62 CCAyT).

4) En atención a lo regulado en los arts. 11, 16, 54, 56, 60 y concordantes de la Ley N° 5134, y a lo dispuesto en la Resolución de Presidencia del Consejo de la Magistratura de la Ciudad de Buenos Aires N° 1165/2022, régulense los honorarios del Dr. Enrique Luis Condorelli por la representación letrada de la parte actora en la suma de \$ 131.980.- (pesos ciento treinta y un mil novecientos ochenta), teniendo en cuenta el mínimo legal establecido en el art. 60 de la Ley N° 5134.

Por otro lado, en atención a lo prescripto en el art. 386 del CCAyT, régulense los emolumentos del Perito Contador -Eduardo Claudio Litvak- en la suma de \$ 39.594.- (pesos treinta y nueve mil quinientos noventa y cuatro).

Los honorarios aquí regulados deberán ser abonados en el plazo de diez (10) días.

5) Publíquese en el sistema informático EJE, notifíquese electrónicamente por Secretaría a las partes, al perito contador y al Ministerio Público Fiscal. Oportunamente, archívese.



Poder Judicial
Ciudad de Buenos Aires