

## AAEF

### COMISIÓN DE TRIBUTOS LOCALES

#### TEMARIO

#### REUNION – NOVIEMBRE/2024

1. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. *Enod S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (5/11/2024)*.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales. Declaración de inconstitucionalidad de todas las normas provinciales que establecieron alícuotas diferenciales.

#### Síntesis del Caso:

La sociedad promueve la a fin de que se declare la inconstitucionalidad de las siguientes normas locales: artículo 39, inciso b, de la ley 11.490; artículo 2º, inciso b, de la ley 11.518; artículos 1º y 3º de la ley 13.850; así como de los artículos 12 y 14 de la ley 13.930; 20 y 23 de la ley 14.044; y 20 y 24 de la ley 14.200. Asimismo, pide que la declaración de inconstitucionalidad planteada se haga extensiva a toda otra norma que reproduzca el régimen impositivo cuestionado, **por considerar que infringe lo establecido en los artículos 9 a 12, 75, inciso 13, y 126 de la Constitución Nacional al establecer un tratamiento diferenciado en el pago del impuesto sobre los ingresos brutos “en razón del lugar de elaboración de los bienes”**. La empresa tiene un establecimiento en Morón y otro en la Provincia de la Rioja.

Se nos recuerda que por medio de la **DN (DPR) “B” 17/2007**, se limitó la exención sólo a los ingresos provenientes de la venta de los productos fabricados **íntegramente** en establecimientos industriales ubicados en la PBA.

Por medio de la RN 86/2006, en el marco de expediente administrativo N°2306-14869/2004, la demandada le requirió el pago de presuntas diferencias en la liquidación y el ingreso del tributo cuestionado, correspondientes a los **períodos fiscales 2000 (septiembre a diciembre), 2001, 2002, 2003 (enero a diciembre) y 2004 (enero a abril)**, respecto de las sumas obtenidas por la venta de bienes total o parcialmente elaborados en su establecimiento ubicado en la Provincia de La Rioja. La deuda fue apelada ante el TFAPBA, cuyas liquidaciones fueron objeto de sendos título ejecutivos bajo el apremio **“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ ENOD S.A. y otros s/ apremio provincial”**, que se encuentra a decisión de la SCBA.

A su turno, la CSJN plantea que el presente caso es de su competencia (art.117 – CN).

Por otra parte, **PBA** negó expresamente el derecho de la actora a pagar el impuesto bajo la misma alícuota que los contribuyentes cuya actividad productiva se desarrollara en establecimientos ubicados en el territorio de la provincia y **defendió la validez de las normas que establecen la tasa que ha puesto en cuestión la firma accionante. De esta manera, la demandada ha dado por sentado que la controversia con su contraparte era actual y no una mera posibilidad sujeta a una cierta condición futura.** Por lo tanto, se encuentra configurada una controversia actual y concreta susceptible de habilitar la actuación de esta Corte a fin de fijar las relaciones legales que vinculan a las partes en el conflicto.

En cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el *sub lite* presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en las causas “**Harriet y Donnelly S.A. c/ Chaco, Provincia de s/ acción declarativa de certeza**” y “**Droguería del Sud S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (31/10/2017)**”. Nuestro Tribunal Címero considera que gravar al 3% y 4% en razón del lugar de radicación del establecimiento obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias. Se vulnera el artículo 16, el artículo 75, incisos 13 y el 125 de nuestra Carta Magna, instaurando así una “aduana interior” vedada por la Constitución Nacional (artículos 9 a 12).

Por lo tanto, se resuelve hacer parcialmente lugar a la demanda y, en consecuencia, **declarar la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 3 de la ley 13.850; 12 y 14 de la ley 13.930; 20 y 23 de la ley 14.044; 20 y 24 de las leyes 14.200 y 14.333; 21 y 27 de las leyes 14.394, 14.553, 14.653 y 14.808; y de los artículos 20 y 26 de la ley 14.880, que reproducen el régimen en el cual se fijaron alícuotas diferenciales en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los términos indicados en los considerandos de este pronunciamiento.** Se excluye del proceso los artículos 39, inciso b, de la ley 11.490 y 2, inciso b, de la ley 11.518, la que deberá continuar su trámite ante el **Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 3**, del del **Departamento Judicial de La Plata**.

2. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. Molino Cañuelas S.A.C.I.F.I.A. c/ Córdoba, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (15/10/2024).** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Alícuotas Diferenciales (clásico).

**En el mismo sentido (15/10/2024):**

- **RENAULT ARGENTINA S.A. c/ NEUQUEN, PROVINCIA DEL s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**
- **HONDA MOTOR DE ARGENTINA S.A. c/ CORDOBA, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**

- **CLOVER PLAST S.A. c/ BUENOS AIRES, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**
  - **GENERAL MOTORS DE ARGENTINA S.R.L. c/ SANTA FE, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**
  - **RED SURCOS S.A. c/ ENTRE RIOS, PROVINCIA DE s/ACCION DECLARATIVA DE CERTEZA.**
- 3. Procuración General de la Nación. Potestades tributarias de las Provincias y las leyes de blanqueo.** “Simón Juan Ernesto c/ Provincia de la Pampa” y “Distrizub S.A. c/ Provincia de La Pampa”.
- 4. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “PDV MERCHANDISING S.A. (18/09/2024)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Criterio de Atribución de Ingresos y Gastos. Sanciones. Responsabilidad Solidaria.

#### **Análisis:**

**El período objeto de reclamo es el año 2009 (enero/diciembre)** y el vocal instructor es el Dr. Ángel Carlos Carballal.

**En primer lugar se ocupa del planteo prescriptivo.** Se allana a la aplicación, más allá de resultarle (aún) refractaria<sup>1</sup>, de la jurisprudencia: “*Filcrosa (CSJN)*”, “*Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley (SCBA)*”, “*Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa (CSJN)*”.

Luego descarta la aplicación de “*Fisco de la Provincia C/ Ullate Alicia Inés - Ejecutivo- Apelación- Recurso Directo (CSJN)*”, **desconociendo la existencia del antecedente: “Fisco de la Provincia de Buenos aires c/ Matadero y Frigorífico El Mercedino S.A. y otros s/ Apremio. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (15/05/2023)”**, de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires. Cabe destaca que último antecedente (y muchos otros de tribunales inferiores en el mismo sentido) no ha sido aplicado por el TFAPBA y en consecuencia ratifica la anualidad del tributo.

Por otra parte, como el 29 de agosto de 2014, se notificaron los ajustes, según el Vocal Instructor, se perfecciona la constitución en mora (suspensión del curso de la prescripción por un año, por

---

<sup>1</sup> Cláusula de los Códigos.

única vez, según el Código Civil), basándose en el fallo “**Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento (CSJN)**”.

A partir de lo expuesto en los párrafos anteriores computa la prescripción de la siguiente forma:

*“...transcurridos poco más de cuatro años y casi dos meses de prescripción, en el mes de agosto 2014 se suspende hasta el mes de agosto de 2015, retomando el cómputo pertinente, **el que hubiese vencido el 30 de junio de 2016**. Sin embargo, previo a ello y en término útil, se produjo la notificación de la Disposición Delegada N°5712 (13/11/2015), que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada el día 29 de diciembre de 2015 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 18 de enero de 2016”.*

**Llegados a este punto, cabe destacar que:**

- Siguiendo la jurisprudencia de **Matadero y Frigorífico El Mercedino S.A.** como la diligencia de la intimación al pago se produjo con posterioridad a que operó la prescripción de todos los anticipos del ejercicio fiscal 2009 (la última operó el 12/2014), la misma no tiene efecto alguno en el curso de la prescripción, puesto que las potestades de la Administración para exigir el pago por las presuntas diferencias de todos los anticipos objeto de reclamo ya hubieran estados prescriptas.
- Es por eso, la relevancia de **El Mercedino** y la familia de fallos similares de los tribunales inferiores de la Justicia de la Provincia de Buenos Aires.

Luego, el Dr. Carballal aplica la dispensa de la prescripción prevista en el artículo 2550 nuevo Código Civil y Comercial Unificado<sup>2</sup> (Art 3980 CC), otorgándole al TFAPBA el lugar de un tribunal de la órbita del Poder Judicial. Se debe puntualizar que, dada la cantidad de años transcurridos, más allá de la interrupción del curso de la prescripción como consecuencia del diligenciamiento del pago, es muy probable que también hubiera operado la prescripción puesto que en **Matadero y Frigorífico El Mercedino S.A.** (y otros de tribunales inferiores) **la SCBA rechaza la aplicación de la dispensa de la prescripción ante la apelación en un tribunal de carácter administrativo.**

En cuanto a la sanción, el Dr. Vocal Instructor, sí la declara prescripta, por no existir causales de suspensión de su curso, no aplicando *Alpha Shipping S.A.*

---

<sup>2</sup> “El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”

**Despejado el tema de la prescripción, sobre el fondo, determinación del coeficiente de ingresos y gastos, no se tienen en cuenta los agravios del apelante puesto que ya había resuelto, en forma desfavorable para el contribuyente la Comisión Arbitral y Plenaria en las Resoluciones N°17/2018 y 6/2019.**

Por último, en materia de responsabilidad solidaria de los directores, se limita el alcance de la aplicación de la jurisprudencia “*Toledo*”, “*Insaurrealde*” y “*Casón*” (SCBA), al afirmar que los dos directores, uno por firmar las declaraciones juradas de la sociedad (Clave Fiscal) y el otro por firmar los Balances, acreditan la condición subjetiva a los fines de que se les extienda la responsabilidad.

A su turno, el **Contador Crespi**, en lo único que discrepa con respecto al Dr. Carballal, más allá que aplica distintos fundamentos, es en la extensión de la responsabilidad solidaria a los directores, la cual fulmina en virtud de aplicar de forma plena la jurisprudencia antes citada.

Por último, el **Conjuez Dr. Luis Alejandro Mennucci** adhiere al voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi.

- 5. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “BGH S.A. (12/09/2024)”.**  
**Impuesto sobre los Ingresos Brutos.** Prescripción (falta de procedencia). Deducción de la Base Imponible de Previsiones por Acuerdos y Publicidad.

**Análisis:**

**Lo períodos fiscalizados fueron 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a agosto).** Mas allá de oponer la prescripción, en relación con el fondo (el cuestionamiento de ciertas deducciones de la base imponible), la apelante manifiesta que en las cuentas contables denominadas **Previsión Acuerdos y Previsión Publicidad** no existe previsión contable alguna deducida, sino que todos **los importes deducidos se corresponden a descuentos reales y ciertos.** Agrega que las columnas “leyendas” y “descripción” consignadas en el Anexo del Informe Pericial, fueron ignoradas por la ARBA. Es más, del mencionado Anexo surgen una serie de documentos que responden al concepto de descuento por volumen en los que se usan términos como: *Premio por ventas, Bonificación por stock y Sell out.*

**Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal (instructor):** En materia de prescripción, en primer lugar reitera (al igual que en otros antecedentes), que:

- *“entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa” (...) Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense en autos*

*“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley (16/3/2018)” y la propia Corte nacional en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa (5/11/2019)”, han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, **las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1/08/2015)**... sin embargo, los hechos del caso no deben ser juzgados a la luz del mencionado Código Civil y Comercial ni sobre la base del principio de la aplicación inmediata de la nueva ley. **En consecuencia, se está en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico (...) conduce a concluir que el caso debe ser regido por la antigua ley...**”.*

Luego se descarta **Ullate**, y se sigue la forma de cálculo propia del TFAPBA, en relación con el año 2007. Con fecha 29/09/2009 se notificaron los ajustes y, por lo tanto, se suspende (por la aplicación sesgada del antecedente **“Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP”** - CSJN por un año el curso de la prescripción dada la constitución en mora. De esta forma, el año 2007, hubiera prescripto el 30 de junio de 2014, pero, por medio de la Disposición Delegada N°3441, que contiene la intimación de pago del tributo determinado, diligencia efectuada entre los días 23, 24 y 30 de octubre de 2013 y la posterior presentación del recurso bajo tratamiento, opuesto en fecha 11 de noviembre de 2013, **no llega a operar la prescripción** (nuevamente se aplica la dispensa de la prescripción: Art. 3980 – CC o Art. 2550 - CCyCN). Por lo tanto, no se hace lugar a la prescripción, en relación con la presunta omisión del tributo.

**Yendo al fondo de la causa**, en referencia a las deducciones (previsión acuerdos), específicamente las notas de crédito por **Bonificación con Acuerdo y Acuerdo BHG-Previsión**, el Vocal Instructor sostiene, analizando la prueba documental y pericial presentada, en primer lugar que **no se advierten acuerdos comerciales que hayan sido celebrados entre la firma fiscalizada y las empresas con el objeto de otorgar posibles descuentos por volumen.**

No obstante ello, y a partir de contemplar que **el apelante en su recurso pasa a señalar individualmente aquellas operaciones en las cuales BGH S.A concreta descuentos por volumen en sus ofertas, destacando el nombre de cada uno de los clientes y agregando que ello resulta acreditado en el Anexo I, de la Prueba Pericial Contable**, dado que surge la descripción efectuada por la perito del concepto/motivo que origina cada nota de crédito emitida

respecto de aquellos descuentos mencionados por la parte en su recurso como “*diferencia de costo según informado al negocio*”, “*diferencia de precio*” o “*ajuste de precio*”, “*premios por Ventas*”, “*Bonificación por Stock*” o “*Sell Out*”, etc, **comprendiendo que los mismos, contrariamente a lo que sostiene el Fisco, quedan encuadrados dentro de lo dispuesto por el artículo 189, inc. a), del Código Fiscal, resulta acreditada la postura de la apelante con documental idónea.**

**Es decir, aquellos documentos incluidos en la muestra del Anexo I, de la pericial contable, cuyos conceptos fueron debidamente detallados, fueron admitidos como válidos a los fines de su deducción en la BI.** En tanto que, en relación con las restantes notas de crédito explícitamente destacadas por la firma en su recurso, el vocal rechaza su deducción. **Consecuentemente, no existe fundamento suficiente para impugnar la procedencia (únicamente) de las deducciones realizadas con aquellos clientes individualizados en el informe contable, al reunirse en el caso los requisitos legales vigentes para su detracción de la base imponible del tributo.**

**Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi:** Adhiere a Carballal, excepto en materia sancionatoria en donde aplica “*Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar*”.

**Voto del Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz:** Adhiere a Crespi (con salvedades en materia de prescripción).

**En consecuencia, se ordena la reliquidación a ARBA y se deja sin efecto la multa por omisión del 10%.**

6. **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “INC S.A. (12/09/2024)”.** **Impuesto sobre los Ingresos Brutos.** Prescripción. Período Fiscal 2015 (vigencia del CCyCN).

**Análisis:**

Este antecedente (Ingresos Brutos – Sujeto de Derecho del Tributo) es relevante porque que el **período objeto de fiscalización es el año 2015 (anticipos 1 a 12).**

**Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (vocal instructor):** En relación con el planteo de prescripción opuesto contra la vigencia de las potestades determinativas y sancionatorias del Fisco, vinculadas al período fiscal 2015, el vocal plantea (más allá del período en reclamado) la plena aplicación de la **Cláusula de los Códigos** (artículo 75, inc. 12, de la CN): **Filcrosa.**

Es más, aclara que los casos resueltos previamente referían, sin excepción, a períodos anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial (1/08/2015). Y dicha circunstancia resulta destacable toda vez que el nuevo texto legal establece entre sus disposiciones más importantes que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al **plazo de tributos** (artículo 2532), y que el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local (artículo 2560). **En consecuencia, el cambio normativo experimentado en el CCyCN, en modo alguno podría modificar y/o derogar aquella doctrina (Filcrosa).**

Luego se aplica la fórmula de cómputo de la prescripción desarrollada por el TFAPBA, que incluyen la constitución en mora (suspensión de 6 meses), según la lectura del fallo ***“Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR– resol. 389/09 y otros s/proceso de conocimiento (CSJN)”*** y la no aplicación del precedente ***Ullate***. En tal contexto, la prescripción del período fiscal 2015, con el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual el 30/06/2016 comenzó a correr el 1/07/2016, y habría vencido a las 24hs del 30/06/2021, de no haber mediado el 1/06/2021, la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente, circunstancia esta última que suspendió el curso del plazo en cuestión por seis meses, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 2541, del CCyCN. En consecuencia, la prescripción operó a las 24hs del 31/12/2021, siendo la disposición delegada de fecha 7/7/2022. **Por lo tanto, se hace lugar a la prescripción y no se analiza el fondo de la causa y, tampoco, el resto de los agravios.**

**Voto Dr. Angel Carlos Carballal:** En primer lugar analiza la procedencia o no de la prescripción y actúa en consecuencia con lo que nos ha adelantado al resolver cada caso en este último lustro, en relación con los efectos de la vigencia del CCyCN, bajo la jurisprudencia de ***Volkswagen*** (CSJN). Señala que: *“siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75, inciso 12), de la CN, ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis”*.

- **Como lo ha hecho siempre, plantea que existe en la jurisprudencia un claro límite a la aplicación de la doctrina Filcrosa: 1/8/2015.** Luego de ello, no se reconocen nuevos precedentes jurisprudenciales que hayan evaluado la cuestión, a la luz de la expresa contradicción entre la mentada doctrina pretoriana y la reacción del Congreso Nacional ante la misma, con la sanción del CCyCN, vigente al momento de producirse el vencimiento de las obligaciones perseguidas en autos.
- Asimismo, cuando estas normas se refieren literalmente a las facultades para establecer el aspecto temporal (plazo), **es razonable interpretar que se refiere a todos los aspectos regulados de la prescripción.**



- Mas, sin perjuicio de cualquier especulación que este Vocal puede hacer sobre el punto bajo análisis, es Indudable que la CSJN debe resolver si su doctrina **Filcrosa** se mantiene en contradicción con la voluntad legislativa, o bien aquella reacción debe terminar con el criterio pretoriano, todo ello con posterioridad a la entrada en vigencia del CCyCN, el 1/08/2015.

Sentado lo anterior, debe traerse al análisis que las presentes actuaciones se relacionan con el período fiscal 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La declaración jurada anual tuvo vencimiento para su presentación el 30 de junio de 2016. **Consecuentemente, no teniendo este Tribunal facultades para avanzar sobre el análisis de constitucionalidad de normas tributarias, por fuera de precisos precedentes de los Altos Tribunales directamente aplicables a la cuestión, no puede apartarse la evaluación de este instituto de su regulación por el Código Fiscal provincial<sup>3</sup>.**

**Sí, se hace lugar a la prescripción de la multa, pero bajo la aplicación del propio Código Fiscal.**

Por lo tanto, se resuelve no hacer lugar al planteo de la prescripción en cuanto a las facultades de la ARBA para exigir el tributo presuntamente omitido. Ahora bien, no se analizan las cuestiones de fondo u otras en consideración.

**Voto del Dr Jorge Saverio Matinata:** Adhiere al voto del Vocal Dr. Ángel Carballal.

Esto representa un cambio sustancial en la forma de determinar el cómputo de la prescripción y, en consecuencia, cuando opera la misma, puesto que nos volvemos a allanar a las disposiciones del CF, dejando de lado toda la jurisprudencia de la CSJN y la SCBA.

Es más, tampoco representa, dada la divergencia del voto entre el Cdor. Crespi y el Dr. Carballal una jurisprudencia pacífica del TFAPBA, puesto que dependerá del conjuer que complete le sala, la postura final que este adoptará frente a cada caso concreto.

**7. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. “PAPA GINO S.R.L. (19/09/2024)”.** Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Responsabilidad Solidaria. (viene de la reunión anterior)

ARBA dicta la Disposición Delegada N°5928/2021 que declara la responsabilidad solidaria del **Sr. Héctor Fabián Fernández**, por el pago del IIBB omitido por la firma Sociedad, sus intereses

---

<sup>3</sup> 1° de enero del año posterior al vencimiento de la declaración anual + suspensión por 120 desde la notificación de la disposición delega de inicio del procedimiento reglado de determinación de oficio. Artículos 159, 161, del CF.

y sanciones, determinados por Disposición Delegada N°5116/2018, **todo ello en cumplimiento de la Sentencia de esta Sala**. Contra dicho acto, el Sr. Héctor Fabián Fernández, por derecho propio, interpone nuevo recurso de apelación (artículo 115, inciso b), del Código Fiscal).

El presunto solidario expresa como agravios que: **a)** la deuda reclamada, se encuentra prescripta en virtud de que el instituto se rige por las normas del Código Civil, encontrándose vedada su regulación a la legislación local; **b)** reitera la improcedencia de la deuda por inmotivada, infundada, irrazonable y arbitraria **en tanto considera que un procedimiento de punto fijo llevado a cabo durante dos meses del año 2012 no pueden tomarse como base para calcular todo el año**; **c)** plantea la improcedencia de la sanción; **d)** como argumentos propios del presente recurso, en referencia a la responsabilidad solidaria endilgada, plantea su nulidad, al no haberse atribuido de manera correcta, es decir, de manera clara, concreta y definitiva al utilizar la locución “configurarían” (indica que lo expuesto cobra mayor relevancia al tratarse de la extensión de responsabilidad por un hecho ilícito de un tercero); **e)** **considera inviable la extensión de responsabilidad por el solo hecho de detentar un cargo en la sociedad**, sin que se expliquen las acciones concretas que lo harían merecedor de tal imputación; **f)** agrega que, en el período analizado, el sindicato no actuó como integrante del órgano de la administración.

A su turno el **Dr. Ángel Carlos Carballal**, más allá de tener en cuenta la triada “Toledo”, “Insaurrealde” y “Casón” (SCBA), sopesa que: *“...una detenida lectura de las actuaciones me permite concluir que **no existen elementos suficientes para extender la responsabilidad cuestionada**. Cabe destacar que más allá de la efectividad del acta de asamblea en cuestión y el cargo societario asignado, **el sindicato responsable no aparece en ningún momento del procedimiento, esto es, en ninguna de las actas de comprobación realizadas, ni se menciona en ninguno de los puntos fijos efectuados en los distintos restaurantes de la cadena. Por el contrario, la única mención que se realiza del Sr. Fernández es aquella que se encuentra en el acta discutida<sup>4</sup>, sin constancia alguna del ejercicio del cargo en el período fiscalizado y mucho menos, un accionar vinculado a la cuestión tributaria de la empresa cuya administración se le endilga. Ni siquiera el R-200 al que hace alusión el Fisco se encuentra firmado por persona alguna...**”*. En consecuencia, resuelve que tal extremo configura en el caso la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código Fiscal y por lo tanto, declara que no se puede extender la responsabilidad solidaria al apelante.

---

<sup>4</sup> Acta discutida puesto que, en la cual lo designan como socio gerente de la firma, la misma no fue inscripta en la Dirección Provincial de Personas Jurídicas.

El Cdor. Crespi resuelve en el mismo sentido, pero aplicando “Toledo”, “Insaurrealde” y “Casón” (SCBA) *in totum*. Por último, el Dr. Pablo German Petraglia, vota en el mismo sentido y se deja sin efecto Disposición Delegada N°5928/2021.

#### **Comisión Arbitral y Plenaria:**

8. **Resolución (CP) 11/2024 (27/06/2024). “Botón de Pago SA c/Provincia de Santa Fe” (R.CA N°29/2023). Concepto de “Costo”** (viene de la reunión anterior). La Comisión Plenaria en primer término nos ilustra describiendo que un gasto no será computable cuando el mismo no represente, medianamente, la magnitud de la actividad desarrollada por el sujeto en las distintas jurisdicciones en que opera, o no permita medir adecuadamente la actividad económica del contribuyente en cada jurisdicción. En consecuencia, la interpretación de los gastos no computables expresamente mencionados y otros que no los fueren, debe realizarse con suma prudencia y limitarse exclusivamente a aquellos que en forma clara no permitan medir adecuadamente la actividad económica del contribuyente.

A partir de la exposición teórica del párrafo anterior, coincide con la **Provincia de Santa Fe, quien opina que los servicios facturados por Prisma Medios de Pago, que corresponden al desarrollo de un software (denominado como Start Up) imprescindible para que Botón de Pago SA pueda prestar sus servicios de procesamiento de pagos virtuales no implican una actividad propia de Botón de Pago SA, sino del tercero Prisma Medios de Pago** (costo no computable – a diferencia del tratamiento otorgado por la apelante). Se trata del desarrollo de un software que utilizará Botón de Pago SA para prestar sus servicios. En consecuencia, sostiene la CP, es claro en el caso que el desarrollo del sistema contratado por el contribuyente constituye el elemento esencial que permite brindar el servicio, por lo cual su desarrollo implica un costo sin el cual no podría brindarse el mismo.

**Asimismo, el contribuyente sostiene que la exclusión a la computabilidad contenida en el inc. b) del artículo 3º se limita a los costos de servicios siempre que estos se comercialicen en el mismo estado y sin el agregado de valor alguno. Cabe destacar que las condiciones que expone el contribuyente no surgen del texto legal del CM, más allá de que en el análisis de algún caso en particular dichas características se hayan tenido en cuenta para la exclusión de la aplicación de dicho inciso.** Sin embargo, en el caso particular, las erogaciones realizadas para el desarrollo de un software esencial para la prestación del servicio claramente no proporcionan un parámetro válido para determinar la magnitud o cuantía de la actividad de la firma en una determinada jurisdicción; **consecuentemente, se está en presencia de un “gasto no computable” a los fines del armado del coeficiente respectivo.**

Por otra parte, en cuanto al tratamiento contable otorgado por la contribuyente como gasto o costo, que es acreditado con la pericial, corresponde señalar que el tratamiento contable puede servir de indicio pero no resulta un hecho determinante. **Es incorrecto utilizar únicamente los principios contables al momento de definir qué conceptos integran el costo de los bienes y cuales deben considerarse en el cuadro de gastos, ya que no existe una identidad entre el costo contable y el costo impositivo a los fines del Convenio Multilateral. El tratamiento contable es un indicio pero no es determinante a los fines de la aplicación del CM.**

Por lo tanto, se ratifica el criterio de la CA en que las erogaciones incurridas para el desarrollo del software, esencial para el servicio prestado por el contribuyente, son un costo de prestación del servicio que debe ser encuadrado dentro del inc. b) del art. 3º del Convenio Multilateral.

Además, con relación a las erogaciones para la adquisición de terminales **MPos** frente al CM, la CA entendió que eran también un costo.

Por último, con respecto del Protocolo Adicional, tampoco se hace lugar.

**9. Novedades de Legislación.** Comenta José Alaniz.