

Título: Actualidad en Derecho Tributario
Autores: Sastre, Mercedes - Maltz, Ezequiel
Publicado en: LLBA2019 (diciembre), 14
Cita Online: AR/DOC/3343/2019

(*)

(**)

I. Efectos de la adhesión por parte de los responsables solidarios al recurso de apelación interpuesto por la firma

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires

Uno de los requisitos que tanto el art. 120 del Código Fiscal como el art. 9º del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal exige respecto del Recurso de Apelación, es la reproducción —punto por punto— de los agravios que cause al contribuyente o responsable la resolución recurrida. Es decir que, el apelante, deberá exponer claramente, mediante una crítica concreta y razonada, el perjuicio que el acto de la Administración le causa y los fundamentos de su desacuerdo. En este contexto, se han originado ciertos conflictos en los casos en que los responsables solidarios recurren el acto determinativo adhiriendo a la apelación presentada por la firma.

En la causa "Conser SA" del 21 de diciembre de 2001 de la sala II, los solidarios habían adherido —en tiempo— al recurso de apelación presentado por la firma, y la Representación Fiscal —al efectuar su alegato— manifestó que el escrito no satisfacía la exigencia de la expresión de agravios, puesto que el recurso de apelación debía bastarse a sí mismo, no procediendo de esta manera, la remisión a una pieza anterior. La mencionada sala dijo al respecto que: "... la adhesión al escrito de expresión de agravios presentado por otro recurrente, no violenta ni la letra ni el espíritu del art. 96 del Código Fiscal (t.o. 1999 y ctes.), que lo que no quiere es la remisión a presentaciones anteriores al acto administrativo que se recurre, sino la crítica razonada y fundada de las partes del referido acto que el apelante considere equivocadas, y esa finalidad se cumple —si es que el escrito principal la satisface— con esa adhesión, evitándose repeticiones inútiles e innecesarias (doctr. CNCiv., sala B, 26/12/1972, 'Chavarri, Roberto M. c. Chervina SA', ED 48-285; TFABA; autos caratulados 'Lerylop SA', sala II, sentencia del 4/07/2001, Registro 51)...". De esta manera, declaró formalmente admisible el recurso presentado por los responsables solidarios y aclaró que las consideraciones que se vertieran y conclusiones a las que se arribaran, resultarían de aplicación —in totum— tanto a la firma apelante como a sus dirigentes.

Del mismo modo, la sala III, en "Verardo Hnos. SA" del 7 de noviembre de 2002, ante similar manifestación de la Defensa del Fisco, recordó que "... la expresión de agravios por parte del interesado contra el acto que se impugna es requisito esencial... del recurso de apelación. Ello importa que el apelante debe hacer un análisis crítico de la resolución cuestionada y señalar en forma concreta cuáles son los puntos que le perjudican o afectan, formulando los fundamentos de su discrepancia". En esta tesitura, dijo que la remisión efectuada por los solidarios al escrito incoado oportunamente por la firma, resultaba suficiente a estos efectos.

Sin embargo, otra fue la decisión cuando el recurso presentado por la firma y al cual los responsables solidarios habían adherido, fue declarado inadmisibile.

En este sentido, la sala III desde el pronunciamiento recaído in re "Frigorífico Lanús" del 18 de octubre de 2007 (criterio ratificado en "Roca Cereales SA" del 12/07/2010; "Caños Luz SA" del 20/02/2015; "Banco Columbia" del 05/06/2016 —entre otros—), sostuvo que la adhesión realizada por los responsables solidarios sigue la suerte del recurso principal, esto es que cae cuando este último es declarado inadmisibile. Se pronunció sosteniendo que "... Va de suyo que al optar el recurrente por formular adhesión al escrito de apelación formalizado por otro sujeto, ata la suerte de su impugnación a la que corra la restante presentación efectuada. El rechazo de esta... determina que deba adoptarse idéntica solución respecto de la pieza por medio de la que se concretó la mencionada adhesión". En este contexto, dijo que el requisito de la expresión de agravios no se encontraba cumplido en la medida que la mera adhesión a otro escrito que había caído, no satisfacía la crítica razonada que el Código Fiscal exige.

En los casos en que los responsables solidarios adhirieron al recurso presentado por la firma —y que fue declarado inadmisibile— pero agregaron en su escrito cuestionamientos respecto de la responsabilidad solidaria endilgada, la sala 3ª trató sólo esa queja (procedencia de la responsabilidad solidaria) puesto que se trataba de un agravio subsistente.

Por su parte, la mayoría de la sala II en su actual integración (Dres. Crespi y Cenicerros), in re "Plaza Comercial SA" [\(1\)](#), resolvió en el mismo sentido que la sala III frente a un caso en que el responsable solidario

—en un otro si digo inserto en la apelación efectuada por la firma— había manifestado su adhesión siendo esa pieza declarada inadmisibile. Sostuvo la mayoría: "... al haber los responsables solidarios simplemente adherido al recurso del contribuyente en relación con los agravios de fondo, sin merituar la importancia de su reproducción o su exposición (lo que los haría propios y a su vez, comunes), ni efectuar algún tipo de comentario crítico, han atado su resultado a la suerte del recurso al cual adhirieron. Ello así dado que, si bien el Código Fiscal no excluye la posibilidad de expresar agravios mediante adhesión a otro recurso, dicha defensa queda supeditada a la suerte del recurso 'principal'".

Asimismo, in re "Iarai SA" (2), la sala había rechazado el recurso de apelación interpuesto por la firma por haber sido interpuesto extemporáneamente. Las actuaciones, entonces, siguieron adelante con el recurso de apelación incoado por los responsables solidarios que habían adherido a aquel. Los apelantes se presentaron solicitando se continuara con el procedimiento no obstante la suerte corrida por el remedio procesal al cual habían adherido, para luego, en subsidio a la remisión vía adhesión, expresar los agravios que le causaba el acto determinativo de ARBA.

La Representación Fiscal se opuso al progreso del recurso habida cuenta la suerte corrida por la apelación a la que habían adherido, con cita de precedentes del Tribunal Fiscal que habían sostenido esta tesis y de los cuales hicimos mención.

La instrucción, llevada adelante por el Dr. Ariel Lapine, votó por el rechazo de la cuestión previa articulada por la Defensa del Fisco, dependencia que expuso dos líneas argumentales en sostén de su postura, a saber, por un lado, sostuvo que dada la extemporaneidad declarada respecto del recurso principal, el acto había quedado firme tanto para la empresa como para los apelantes (que adhirieron); por otro, la inexistencia de agravios concretos por parte de los responsables solidarios. El Dr. Lapine recordó —citando precedentes del Cuerpo— y para el caso de que la Representación Fiscal hubiera entendido que el recurso carecía de agravios, que la adhesión al escrito de expresión de agravios presentado por otro recurrente, no violenta ni la letra ni el espíritu del Código Fiscal puesto que lo que se rechaza es la remisión a presentaciones anteriores al acto administrativo. "De este modo, la voluntad de los impugnantes manifestada en su calidad de adherentes, aún sin realizar su reproducción, sino simplemente aludiendo que vienen 'a adherir en un todo al recurso presentado por IARAI SA', supera con creces el test de admisibilidad formal analizado desde este ángulo, máxime si se repara que el contenido del (recurso) articulado por el principal satisface dicho recaudo, incluso aquel vinculado a la solidaridad que rechazan" (sostuvo el mencionado vocal).

En cuanto a la invocada —por parte de la Representación Fiscal— firmeza del acto y los efectos que proyectaría por sobre los responsables solidarios, en la medida que ataron su suerte a las derivaciones del recurso al que adhirieron, el Dr. Lapine manifestó que no podía atribuirse a las adhesiones el carácter de accesorio o subordinado al principal, en la medida que resultan independientes, aspecto ratificado —por ejemplo— por el hecho de que los plazos para apelar son individuales. En esta misma línea, sostuvo que no existía razón para estimar que la negligencia del apelante o incluso su decisión de desistir, pudieran causar perjuicio al adherente, en la medida que son omisiones o decisiones ajenas a su voluntad.

De este modo, rechazó la afirmación de la Defensa del Fisco quien entendía que "no existía recurso" y votó por el rechazo de la excepción previa, decisión que conforme su entender, mejor garantizaba el cumplimiento efectivo del principio in dubio pro actione.

Por su parte, la Dra. Ceniceros y el Dr. Crespi —los que finalmente formaron la mayoría del resolutorio— hicieron lugar a la excepción opuesta por el Fisco siguiendo la línea de "Plaza Comercial SA" del 26 de febrero de 2019 de la sala II; "Frigorífico Lanús" del 18 de octubre de 2007 (criterio ratificado en "Roca Cereales SA" del 12/07/10; "Caños Luz SA" del 20/02/2015; "Banco Columbia" del 05/06/2016 —entre otros—), es decir que la adhesión realizada por los responsables solidarios sigue la suerte del recurso principal, por lo que cae cuando este último es declarado inadmisibile.

En este aspecto, el Cr. Crespi recordó que la expresión de agravios era un requisito esencial del recurso de apelación exigido por el art. 120 del Código Fiscal —entre otros— por lo que habiendo sido declarado inadmisibile el recurso interpuesto por la firma contribuyente, lo cual implicó el decaimiento de los agravios por ella planteados, en atención a que la técnica usada por los responsables solidarios era la simple adhesión, los agravios de los responsables corrieron la misma suerte que aquel.

II. Ingresos brutos. Operaciones de rancho. Gravabilidad

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, "Massalin Particulares", 23/04/2019, sala II, cita online: AR/JUR/27359/2019

Una de las cuestiones controvertidas en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos se refiere a la gravabilidad de las operaciones de rancho. Se ha discutido si las mismas quedan amparadas por la dispensa

prevista en el art. 186, inc. d) del Código Fiscal bonaerense, en tanto se decide no aplicar el tributo a las exportaciones a terceros países.

En el presente, el Tribunal Fiscal, remitiéndose a pronunciamientos anteriores, expone que respecto de la interpretación que cabría hacer de la aplicación al caso del art. 186 del Código Fiscal corresponde hacer la distinción entre "exportación" y "rancho". Exportar es extraer efectos o productos del propio país a otros. La exportación no se configura solamente por el hecho económico de la expedición legal de la mercadería hacia mercados exteriores, sino que debe completarse con un receptor en el mercado extranjero que habrá de darle un destino económico comercial, que es la finalidad de este tipo de operaciones. En cambio, el léxico aduanero y marítimo, le concede otra acepción al vocablo "rancho", cuando lo define como una operación sobre mercadería destinada para aprovisionar buques, para consumo de la tripulación y pasajeros de a bordo.

Se concluye que las operaciones de rancho, no constituyen exportación, y por consiguiente no se encuentran comprendidas en el supuesto de no gravabilidad previsto en el Código Fiscal.

Podemos agregar vinculado a esta temática, que en la causa "Axion Energy Argentina SA c. Provincia de Santa Fe s/ acción declarativa de certeza" la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fecha 13 de marzo de 2018, ha dictado una medida cautelar favorable a la empresa frenando el reclamo fiscal, que entre otros puntos exigía el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por operaciones de rancho, quedando así a la espera del dictado de sentencia definitiva.

III. Ingresos brutos. Contrato de franquicia. Venta de bienes vs. Prestación de servicios

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, "Akzo Nobel Argentina SA", 11/06/2019, sala II, Cita online: AR/JUR/27746/2019

En la causa de referencia el Tribunal Fiscal consolida la doctrina ya expuesta por la sala III en autos "Cepas Argentina SA", (3) en materia de tributación de Ingresos Brutos y contratos de franquicia.

El Vocal instructor Cr. Crespi sostuvo en las actuaciones que el objetivo perseguido por el franquiciante es el de lograr que el franquiciado otorgue a sus productos un tratamiento "único" en su relación con el público consumidor, haciendo hincapié en la "marca", tal como si fuera la propia empresa quien las vendiera, lo que conlleva el compromiso de mantener ciertas características internas y externas del local comercial y, en función de ello se compromete a brindar asesoramiento sobre la modalidad de venta. Este tipo de contratos tienen prevista diversidad de condiciones.

Consideró que nos encontramos ante un canal de comercialización de productos que brinda al franquiciante el beneficio de asumir un menor riesgo económico con relación a una política comercial que comprometa la inversión en el desarrollo de locales propios, pero, en contraposición lo obliga a involucrar a terceros que estén decididos a aceptar determinadas reglas.

Se considera que cuando el fabricante hace entrega de sus productos o vende productos de terceros al franquiciado, este adquiere su propiedad, lo está comprando para realizar su reventa al igual que cualquier otro mayorista o minorista, por lo cual no existe ninguna condición que implique un cambio de la actividad llevada adelante por parte del contribuyente.

De esta manera el contribuyente no vende asesoramiento, brinda asesoramiento sobre cómo vender los productos en el marco de un contrato de franquicia. Si no hay producto no hay contrato alguno.

Concluye que todo el andamiaje comercial llevado adelante tiene como objetivo principal la venta de bienes, más allá de que se brinden determinados servicios, claro está para que se pueda concretar de mejor manera las ventas ya mencionadas.

Así se ratifica el criterio del contribuyente ya que la elección por parte de este, de uno u otro tipo de canal de comercialización no puede derivar el cambio de su actividad, al punto de perder tal condición y transformarse en un prestador de servicios, tal como lo consideró ARBA al encuadrar las ventas declaradas como "Servicios Empresariales ncp" y dándoles un tratamiento más gravoso para el apelante.

El Dr. Lapine adhiere a lo expuesto por el Vocal instructor, remitiendo a sus opiniones ya vertidas en la causa "Cepas Argentinas SA".

IV. Exención. Alícuota diferencial. Aplicación de los precedentes de la Corte Suprema

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, "Frideco SA", 26/03/2019, sala I, Cita Online: AR/JUR/5666/2019

En el caso de marras, la firma se consideró exenta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, presentando declaraciones juradas en cero, con base en el Pacto Fiscal de 1993.

La sala mediante el Vocal instructor Dr. Carbballal deja en claro que la provincia de Buenos Aires ratificó dicho pacto declarando exentas determinadas actividades, pero siempre que se cumpliera con los requisitos exigidos en la norma provincial.

Uno de ellos es que el establecimiento industrial esté ubicado en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires. La exigencia del establecimiento en Provincia de Buenos Aires, fue un extremo ininterrumpidamente vigente desde el año 1994.

En tales condiciones se dejó en claro que la firma de autos no se encontraba alcanzada por el beneficio de exención de pago del tributo, al contar con establecimiento en extraña jurisdicción.

Sin embargo, y ya tratando la alícuota aplicable a la actividad desarrollada, se indica que no es posible obviar la existencia del reciente pronunciamiento de la CS en autos "Droguería del Sud SA c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza", que siguiendo antecedentes relativos a otras jurisdicciones locales concluye que no es posible aplicar una alícuota más gravosa por el mero hecho de no encontrarse el contribuyente radicado en la jurisdicción bonaerense.

En cuanto a los límites impuestos por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 del dec.-ley 7603/1970, y la imposibilidad de declarar la inconstitucionalidad de las normas, considera que sí se puede aplicar directa y expresamente una decisión jurisprudencial que alcanza la misma situación que la ventilada. Ello así, toda vez que las distintas leyes impositivas involucradas en el ajuste de autos, han previsto un tratamiento alícuotario sustancialmente menor al supra descripto, cuando las actividades se desarrollen en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera en la Provincia de Buenos Aires.

Se considera entonces que el contribuyente debe gozar de la misma alícuota que cualquier otro radicado en la provincia.

Se agrega como respaldo que el propio legislador bonaerense, dejó sin efecto este tratamiento alícuotario diferenciado, con la sanción de la Ley 14.983 (Impositiva para el ejercicio 2018), a la luz de lo acordado en la Cláusula III, punto a) del Consenso Fiscal del 16 de noviembre de 2017.

Los demás Vocales adhieren a la solución propuesta en este aspecto, siendo así un relevante antecedente del Tribunal, que recepta la doctrina de la CS en materia de discriminación y alícuotas diferenciales.

V. Demanda de repetición. Tasa de interés

CS, "Buasso, Martín L. c. Provincia de Buenos Aires s/ ordinario", 25/06/2019, cita online: AR/JUR/19540/2019

La Corte oportunamente hizo lugar a la demanda seguida por el escribano Martín Luis Buasso contra la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, declaró la inconstitucionalidad del régimen establecido por la ley provincial 14.333 en relación con el impuesto de sellos, mediante el cual se fijó una alícuota diferencial mayor a los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la provincia, concertados en instrumentos públicos o privados, otorgados fuera de ella y condenó a dicho Estado provincial a pagarle al accionante la suma de \$12.500, cuya repetición declaró procedente, con más sus intereses.

El actor luego de su sentencia favorable practicó liquidación, siendo la misma impugnada por la demandada en lo referido a la tasa de interés aplicable al monto de la condena recaída en las actuaciones.

El máximo tribunal recepta parcialmente la objeción provincial, ya que por tratarse de una repetición de impuestos, el asunto debe ser regido por lo dispuesto en el art. 138 del Código Fiscal local (t.o. res. ME 39/2011), con arreglo al cual los réditos deben ser liquidados de conformidad con las tasas fijadas en las resoluciones dictadas al efecto por el Poder Ejecutivo, por intermedio del Ministerio de Economía.

Señala la Corte que sin perjuicio de lo expuesto, y aun cuando no ha sido objeto de controversia el momento inicial y final del devengamiento de tales accesorios, estos deben ser computados desde la fecha de interposición de la demanda hasta el día de notificación de la sentencia dictada en autos (art. 138, ley 10.397 t.o. 2011).

El presente constituye un relevante precedente, ello teniendo en cuenta la trascendencia de las tasas de interés aplicables en materia tributaria, en tanto el Fisco sea acreedor o deudor, y cómo influye en la solución definitiva de la controversia.

(*) Abogada (UNLP). Especialista en Derecho Administrativo (UCALP). Secretaria de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires. Profesora titular de "Derecho Tributario" en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales (UDE). Integrante del Instituto de Derecho Tributario y Financiero del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de La Plata.

(**) Abogado (UNLP). Especialista en Derecho Tributario (Universidad Austral). Coordinador de la asignatura "Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales" de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Abogado de la sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires y profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria.

(1) TFiscal, Buenos Aires, sala II, "Plaza Comercial S.A.", del 26/02/2019; AR/JUR/27744/2019.

(2) TFiscal, Buenos Aires, sala III, "IARAI S.A." del 11/07/2019; AR/JUR/27745/2019.

(3) TFiscal, Buenos Aires, sala III, "Cepas Argentinas S.A.", del 03/09/2018; Cita online: AR/JUR/59574/2018.