

Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°60

Objetivo del Informe:

Analizar la “Jurisprudencia Judicial y Administrativa” más relevante a la cual hemos tenido acceso en el período.

Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. ***“INDUSTRIA MERTALURGICA SUD ADMERICANA S.A. (17/12/2020)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción. Nueva Causal de Suspensión.

Comisión Arbitral. R. 12/2020. ***“Mercado Libre S.R.L. y Otro c/Provincia de Santa Fe (12/08/2020)”***. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Criterio de Atribución de Ingresos. Servicios Digitales.

- ✓ **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Sala III. “INDUSTRIA MERTALURGICA SUD ADMERICANA S.A. (17/12/2020)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción. Nueva Causal de Suspensión.**

I. Introducción.

Este mes, por primera vez, no analizaré jurisprudencia judicial, sino meras resoluciones de organismos administrativos con potestades jurisdiccionales. Específicamente, del **Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA)** y de la **Comisión Arbitral (CA)**.

En particular, con el análisis de la resolución en la causa **INDUSTRIA MERTALURGICA SUD ADMERICANA S.A. (IMSA)**, continuaré con la saga que comencé en el mes de diciembre de 2020, relacionada con la temática de la **prescripción**, en materia del **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, en el ámbito la **Provincia de Buenos Aires**.

En este capítulo, veremos cómo el **TFAPBA**¹, se revela en contra de la jurisprudencia del Poder Judicial Nacional y Provincial en pleno. Se atreve a resolver, nada más y nada menos, que en contra de la doctrina de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación** y **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires**.

Es más, critica los pronunciamientos de los máximos tribunales de justicia de nuestro país, fundamentando su posición en que los mismos no respetan la distribución de potestades tributarias emanada de nuestra **Constitución Nacional** y, aún más profundo, las bases sobre las cuales está organizada nuestra nación.

Más allá que los antecedentes de este tribunal administrativo no tienen impacto relevante en el ámbito judicial (y en este caso, aún menos), sí lo tienen para los contribuyentes, puesto que, a partir de ahora **IMSA** (o cualquier otro contribuyente), debería pagar para poder acudir a la Justicia, puesto que se pierde el efecto suspensivo que tiene la apelación ante el **TFAPBA**. Veremos si en este caso, donde la arbitrariedad de la resolución es tan manifiesta, la justicia exime del cumplimiento de tal requisito o permite que se sustituya con algún seguro de caución.

Por último, es mi deseo que estemos frente a un antecedente aislado (tan sólo una ofrenda de fin de año del TFAPBA a la ARBA) y que no sea replicado en el futuro, puesto que es difícil de advertir cuáles serán sus consecuencias.

¹ Reitero un organismo administrativo – no judicial.

II. Los hechos y un Aspecto Llamativo. La aplicación del Acuerdo Extraordinario N°96/2020 (cuando el fondo de la cuestión ya estaba parcialmente perdido para la ARBA).

IMSA interpone un recurso de apelación contra la Disposición Delegada de la **Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA)**, dictada el 17/12/2015, por medio de la cual el Fisco de la Provincia le reclamada sumas a su favor, relacionadas con el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB)**, a la apelante y a sus solidarios, por el **período fiscal 2009**. También, por medio del mismo acto administrativo, aplicó una multa por omisión del 20% y estableció la responsabilidad solidaria de todos los directores de la Sociedad.

Ahora bien, acá viene el primer punto llamativo del presente resolutorio. El TFAPBA, visto lo establecido mediante el Acuerdo Extraordinario N°96/2020², exceptuó al presente procedimiento de la suspensión de términos dispuesta por los Acuerdo extraordinarios N°94/2020 y 95/2020 y reanudó los plazos a efectos de la prosecución de su trámite.

Me pregunto: *¿El expediente IMSA ameritaba per se la aplicación del Acuerdo Extraordinario N°96/2020? ¿La resolución IMSA, no responde sólo a una necesidad de la Administración Fiscal?*

Este tema, que parece menor, es esencial por la simbología (y consecuencias concretas) que adquiere la resolución objeto de estudio.

Es más, podemos afirmar que termina siendo una reacción frente a la nueva familia de fallos (que ratifica la doctrina "**Filcrosa**³") conformada (entre otras) por las causas de la **Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN)**:

² En los considerandos del **Acuerdo Extraordinario N°96/2020** se establece como criterios rectores para dejar de lado las suspensiones establecidas por los **Acuerdos Extraordinarios N°94/2020 y 95/2020**:

- *"...Que, no obstante continuar las circunstancias que dieron origen a las decisiones adoptadas tanto por las autoridades gubernamentales como por el propio Cuerpo, **resulta necesario atender aquellos trámites que, por su naturaleza, resulten impostergables tanto a los fines de resguardar la tutela de los derechos y garantías de los particulares interesados, como el interés fiscal comprometido...."***
- *"...Que, dentro de ese marco –y a título enunciativo-, se encuentran aquellas actuaciones respecto de las que se invoquen **razones de urgencia debidamente acreditadas, peticiones que involucren modos anormales de finalización del proceso, tales como allanamientos o desistimientos -sea que tengan o no como finalidad el acogimiento a planes de pago-, requerimientos de órganos jurisdiccionales, como así también las que se encontraban con providencias dictadas o en estado de disponer el llamamiento de "autos para sentencia" al momento de celebrarse el Acuerdo Extraordinario N° 94...."***

³ CSJN (30/09/2003).

- ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Recuperación de Créditos S.R.L. s/Apremio Provincial. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (22/10/2020)”.***
- ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ CEFAS S.A. s/Apremio Provincial - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (10/12/2020)”.***
- ***“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)”***

Así como las sentencias de la **Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires (SCJBA)** en los autos (entre otros):

- ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Frigorífico de la Costa S.A. s/Apremio Provincial - Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (19/08/2020)”.***
- ***“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Compañía Productora de Alimentos del Sur S.R.L. y otros s/Apremio provincial (6/11/2019)”***
- ***“Plastipak Packaging de Argentina S.R.L. (6/07/2020)”.***

En consecuencia, se puede leer, en la resolución sobre la causa **IMSA**, que estamos frente a una ofrenda de fin de año hacia la Administración Tributaria provincial (**ARBA**) por parte del **TFAPBA**, especialmente si visualizamos la inactividad que mantuvo este organismo administrativo con facultades jurisdiccionales desde el comienzo de la pandemia.

Desde el mes de marzo de 2020 casi no hubo resoluciones del **TFAPBA**. Por eso llama la atención que la más trascendente del año haya sido, como veremos, en favor/rescate del Fisco de la Provincia de Buenos Aires, **en un tema que es medular en virtud de las demoras que tiene la Administración para comenzar con el procedimiento reglado de Determinación de Oficio.**

Si la **ARBA** (en particular sus departamentos de relatoría) actuara en forma oportuna, no habría planteos de prescripción, como masivamente están ocurriendo. Si la **ARBA** actuara en forma oportuna, no se vería obligada a conculcar nuestra Constitución Nacional, en la mayoría de los actos administrativos determinativos que dicta, relacionados con el **IIBB**, dada su extemporaneidad.

El catalizador de la pandemia volvió a demostrar la parcialidad manifiesta del **TFAPBA**, que tuvo que salir al socorro de la **ARBA** (de forma excepcional), luego de las sentencias tan trascendentes que sufrió en su contra el Organismo durante el segundo semestre del año

pasado. En fondo de la cuestión (perdidoso – parcialmente - para la ARBA), así lo demuestra de forma indubitable.

III. Planteo de IMSA.

En primer, como es de rigor, la apelante solicita la prescripción de las facultades del Fisco, basando su pretensión en las normas del Código Civil (Ley 340) y del Código Penal.

Alega que el plazo de prescripción se cuenta de forma independiente y desde el vencimiento de cada anticipo, manteniéndose inalterable dicho criterio con la entrada en vigor del Código Civil y Comercial de la Nación. En subsidio solicita la declaración de inconstitucionalidad de las disposiciones del Código Fiscal que regulan la materia.

Por otra parte, en cuanto al fondo del asunto, defiende, entre otros puntos, su criterio de determinación del coeficiente de ingresos, expresando que los mismos deben atribuirse al domicilio del comprador o destino de los bienes (tal cual las normas de la Comisión Arbitral) y no al lugar de entrega de la mercadería.

Con relación a este punto particular (la cuestión de fondo), es relevante mencionar que, oportunamente, IMSA accionó ante la Comisión Arbitral (CA), quien por medio de la R. (CA) 5/2018 (la cual no fue apelada), manifestó (específicamente en relación con este punto) que:

- *“respecto de la atribución de ingresos, los organismos de aplicación del Convenio Multilateral tienen dicho en varios de sus últimos precedentes, que cualquiera sea la forma de comercialización, el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos por venta de mercaderías, no responde al lugar físico de entrega de las mismas sino que toma importancia el lugar de destino final de los bienes, que habitualmente es el domicilio del adquirente, siempre que sea conocido por el vendedor –Industria Metalúrgica Sud Americana S.A.– al momento en que se concretaron cada una de las ventas, situación en este caso perfectamente acreditada”.*

Cabe destacar que también fueron objeto de ajuste y apelación, los criterios de atribución de **sueldos y cargas sociales de administración** y las **amortizaciones**. En ambos casos sí el criterio del Fisco fue receptado por la CA. **Es decir, por medio de la R. (CA) 5/2018, se hizo lugar parcialmente a la acción interpuesta por Industria Metalúrgica Sud Americana S.A.**

Ahora bien, como se puede observar, de la lectura de los párrafos anteriores, la CA resolvió, en cuanto al criterio de atribución de ingresos (el concepto más relevante objeto de ajuste), en contra de los intereses de la Provincia de Buenos Aires, con lo cual queda más en

evidencia la condición de ofrenda/rescate que tiene la resolución del **TFAPBA** a la **ARBA**, al resolver el tema con carácter excepcional, basado en el **Acuerdo Extraordinario N°96/2020**, cuando la cuestión de fondo ya estaba, reitero, parcialmente perdida desde el propio organismo de aplicación del **Convenio Multilateral**.

Por último, la Sociedad, manifiesta la improcedencia de la extensión de la responsabilidad solidaria a los directores por entender que, en el ámbito tributario, la misma posee sólo un carácter subjetivo y subsidiarios de la obligación del contribuyente, extremos que no ha podido demostrar la ARBA.

IV. Respuesta de la ARBA.

A su turno, la representante del Fisco expresa, en relación con el planteo de prescripción, que el Código Civil y Comercial de la Nación, vigente desde el 1 de agosto de 2015, ratifica la postura asumida por la ARBA. Es decir, que la regulación del instituto en materia tributaria constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de forma excluyente por el derecho local.

En consecuencia, los artículos 157 y 159, del Código Fiscal, son constitucionales. Por lo tanto, el cómputo de la prescripción, referida al período fiscal 2009, comenzó a correr el 1° de enero de 2011, habiendo sido suspendido su curso en virtud de la Disposición Determinativa objeto de apelación, la cual fue notificada el 23 de diciembre de 2015.

Recordemos que el artículo 161, del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en su inciso a), contempla, específicamente, como causal de suspensión a la intimación administrativa de pago de tributos determinados, cuyo acto administrativo se manifiesta por medio de la Disposición Delegada Determinativa de Oficio emitida por el Departamento de Relatoría de la ARBA.

Como podremos apreciar en los párrafos siguientes, la defensa del fisco ha sido más mesurada y apegada a derecho que lo expresado en el voto del Vocal Instructor de la causa y, finalmente, resuelto.

A su vez, se aclara que el **TFAPBA** tiene expresamente vedado expedirse sobre la constitucionalidad de una norma (artículo 12⁴ – Código Fiscal).

⁴ “Art. 12 - Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo, no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”.

Con respecto a los temas de fondo, la propia ARBA se allana a lo resuelto por la Comisión Arbitral.

A su vez, ratifica el carácter solidario de los directores, aclarando que la Ley sólo le exige al Fisco que pruebe el efectivo ejercicio del cargo para imputar responsabilidad. Es más, nos recuerda que en el famoso fallo “**Raso**”⁵, la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma.

Por último, ratifica la aplicación de la multa.

V. Voto del Dr. Angel C. Carballal (Vocal Instructor – Subrogante).

En primer lugar, el Vocal Subrogante inicia su voto examinando el planteo de la **prescripción** esgrimido por la recurrente, quien oportunamente expresó que el artículo 159, del Código Fiscal, es inconstitucional a la luz de una norma de rango superior como es el Código Civil (Ley 340), tema el cual fue ratificado por la **CSJN**, a partir del fallo “**Filcrosa**” y, luego, por toda la jurisprudencia que emanó del mismo, entre la cual están los recientes fallos de la **CSJN** y del **SCJBA** (los cuales detallé precedentemente).

En este punto el Dr. Carballal nos conmueve expresando que su posición personal es que le resulta refractaria⁶ tal doctrina en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados Códigos de Fondo (inciso 12, del artículo 75, de la Constitución Nacional), uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia (ej. artículo 57⁷, Ley 11.683).

Es decir, continúa el Vocal Instructor, se desvalorizan las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la propia CSJN como originarias e indefinidas, convirtiéndolas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos legales jurídicos que las reconocen y regulan. De esta forma, se termina aceptando al Código Civil y no a la Constitución Nacional como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias.

⁵ SCJBA (2/07/2014).

⁶ Diccionario de la Real Academia Española. Definición de refractaria: “**opuesto, rebelde a aceptar una idea, opinión o costumbre**”.

⁷ “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 e ingreso del gravamen.”

Una afirmación de tal magnitud por parte de un vocal de un tribunal administrativo, sobre la jurisprudencia de la CSJN y de la SCJBA, denota un nivel de rebeldía al cual pocas veces hemos asistido, más allá de ser conducente a los fines de lograr un voto pro-Fisco.

Ahora bien, lamentándose (luego de su contundente exposición de motivos), se refiere a la reciente jurisprudencia de la **SCJBA** y **CSJN**. En particular, recalca en el fallo de la CSJN en los autos: **“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas y otro s/demanda contenciosa administrativa”**, donde hace foco en la noción de **consumo jurídico**⁸ (tema el cual ya he tratado en forma detallada en publicaciones anteriores) y, además, en que nuestro **Tribunal Cimero** fue tajante en cuanto a su acatamiento por parte de los tribunales inferiores.

Ante tal circunstancia, el **Dr. Carballal** comienzan un enjundioso análisis en búsqueda de eludir la aplicación de toda la jurisprudencia en la materia y de lograr el único objetivo de la presente resolución (por el cual se aplica el **Acuerdo Extraordinario N°96/2020**, cuando la cuestión de fondo estaba parcialmente perdida), el cual no es otro más que evitar que se caigan las determinaciones de oficio que la ARBA realiza cuando ya están prescriptas las obligaciones (que son, reiteramos, en materia de IBB, la mayoría de los casos).

Esta fue la ofrenda de fin de año que realizó un órgano meramente administrativo (el TFAPBA), a otro (la ARBA).

En primer lugar, **el Vocal**, partiendo de que el plazo de prescripción quinquenal no es objeto de debate **comienza a definir a partir de cuando comienza su cómputo**⁹.

Para ello, realiza una relectura del fallo **“Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - Apelación - Recurso Directo**¹⁰”, analizando, palabra por palabra, el **Dictamen de la Procuración**. En este punto, el **Dr. Angel C. Carballal**, a modo de conclusión, expresa que:

⁸ Establecer como preponderante la noción de Consumo Jurídico, relativiza, hacia futuro, la aplicación de la doctrina emanada de la propia SCJBA (Ej. **“Frigorífico de la Costa”**), en los casos en que la prescripción no operó bajo la Ley 340.

⁹Art. 159. **“Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen”**.

¹⁰ CSJN – 1/11/2011.

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

Una vez desacreditada la jurisprudencia de **“Ullate”**, nos enseña que la Agencia de Recaudación, más allá de los mecanismos que tiene para exigir el pago de los anticipos, se ve impedida de determinar de oficio la obligación tributaria de un período fiscal, hasta tanto ese período se encuentre cerrado. En consecuencia, en materia de IIBB, esto recién se perfecciona con la presentación de la declaración anual, dado que se está en presencia de un tributo de período o ejercicio, siendo el mismo, el año calendario. Lo único que se fracciona por mes es el pago de anticipos, que tienen la naturaleza de pago a cuenta¹¹.

Por si quedaran dudas, luego de citar (parcialmente) jurisprudencia a su favor, el Vocal reitera que, bajo su entendimiento, considera que no es de aplicación la jurisprudencia emanada de **“Ullate”**, puesto que la misma sólo ha sido interpretada sólo de forma dogmática, sin atender a las particularidades de cada caso.

A partir de este punto (liberado de la incómoda jurisprudencia emanada de **“Ullate”**) y luego de citar el artículo 3956¹², del Código Civil (Ley 340) y el **Vocal concluye que siendo el IIBB un tributo de carácter anual:**

- ***“corresponde considerar el punto de inicio del cómputo del plazo quinquenal de prescripción, el día de vencimiento de esa declaración jurada anual, objeto de revisión y que de ser impugnada o no presentarse, dará lugar al procedimiento de determinación de oficio cuya prescripción se analiza”.***

Luego de definido el método que debe utilizarse para comenzar a computarse la prescripción, el Vocal Subrogante, se ocupa de analizar cuando operó la prescripción del período fiscal 2009. La declaración anual venció el 30 de junio de 2010, comenzando a correr su prescripción desde ese momento (recordemos que la determinación de oficio fue notificada el 23 de diciembre de 2015).

¹¹ Esta expresión exterioriza un desconocimiento de las propias normas del Código Fiscal y de la Comisión Arbitral (en cuanto a la declaración anual).

La declaración anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es meramente informativa. No es determinativa, por lo tanto, los mal llamados anticipos no son pagos a cuenta de nada.

¹² *“la prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”.*

Ahora bien, hurgando en el expediente, Angel C. Carballal encontró que el 30 de noviembre de 2012, se notificó al contribuyente las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante (comúnmente denominadas prevista) ocasionándose así, según su criterio, la constitución en mora prevista en artículo 3986, del Código Civil, y, en consecuencia, la suspensión del curso de la prescripción por el plazo de un año.

Esto mismo sucede en la actualidad, según la prescripción del Código Civil y Comercial de la Nación, en su artículo 2541 (más allá de reducirse el plazo a seis meses).

Es oportuno recordar que el segundo párrafo, del artículo 3986, del Código Civil, establecía 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.”***

En este punto me pregunto:

- *¿Se perfecciona realmente la constitución en mora del deudor (IMSA), **efectuada en forma auténtica**, por la mera notificación de los ajustes de inspección?*
- *¿Es más, en materia tributaria en general, es factible la constitución en mora de un contribuyente (efectuado en forma auténtica), por la mera notificación de los ajustes de inspección?*
- *¿Dadas las dificultades técnicas que tiene el acreedor (fisco) para determinar la verdadera magnitud de la obligación tributaria (deuda), motivo por el cual existe todo un procedimiento reglado como es el de determinación de oficio, es suficiente la mera notificación de los ajustes para constituir en mora al contribuyente?*

Recordemos que en el caso bajo análisis el monto de los ajustes de fiscalización, en nada tenía que ver con la verdadera magnitud de la presunta deuda hacia la Provincia de Buenos Aires, tal cual lo resolvió, a su turno, la Comisión Arbitral y los reconoció la propia ARBA, que no apeló la Resolución.

- *¿Si la mera notificación de los ajustes de fiscalización es suficiente para suspender el curso de la prescripción, por que no fue incluido este hecho en el artículo 161, del Código Fiscal, de la Provincia de Buenos Aires (o en el resto de los Códigos Fiscales de las distintas jurisdicciones del país)?*

Volviendo al voto del Vocal Subrogante, para sostener una afirmación de tal magnitud, se fundamenta en el fallo de la CSJN, en los autos ***"Banco de la Nación Argentina c/GCBA -AGIP DGR- Resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento (21/06/2018)"***,

en el cual, en su considerando 6to, se menciona con un elemento que gatilla la aplicación de mencionado artículo del Código Civil, *“al acta de requerimiento notificada”* (en este caso por parte del GCBA).

Es decir, para Carballal con la mera prevista o liquidación de diferencias o notificación de ajustes de fiscalización, según el criterio del Vocal y, veremos, de la Sala, se perfecciona la suspensión por un año del curso de la prescripción y todo sustentado en el fallo antes *“Banco Nación”*.

Llegado a este punto, es pertinente transcribir la totalidad del considerando 6°, cuya lectura parcial, ha sido determinante para el voto del Dr. Carballal.

En el mencionado considerando, nuestro Tribunal Cimero, exterioriza que:

- *“Que las cuestiones teóricas vinculadas al instituto de la prescripción planteadas por la parte actora resultan inconducentes para la solución concreta del caso. **En efecto, lo cierto es que no ha acreditado de forma contundente que la aplicación del régimen de la prescripción liberatoria contenido en el Código Civil pueda beneficiar su pretensión, y ello impide al Tribunal expedirse sobre la naturaleza de la prescripción, la distribución federal de competencias en materia tributaria, la analogía entre esta causa y el precedente “Filcrosa” (Fallos: 326:3899), la posible aplicación al caso del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, y el carácter anual o mensual del período fiscal en el impuesto sobre los ingresos brutos a los efectos del cómputo de la prescripción. El resaltado me pertenece.***
- *“Ello es así, toda vez que, aun resolviendo cada uno de esos nudos problemáticos en favor del contribuyente, ello culminaría con la aplicación del Código Civil y la admisión de una prescripción de cinco años computada desde el pago de cada uno de los anticipos mensuales y no a partir de la declaración jurada anual. Sin embargo, tal como se expondrá a continuación, ese enunciado no permite en este caso tener por extinguidas las acciones del fisco local para perseguir el cobro del impuesto sobre los ingresos brutos por los períodos fiscales 2002 y 2003.” **El resaltado me pertenece.***
- *“En efecto, suponiendo que las declaraciones juradas anuales que el recurrente presentó mediante los Formularios CM 05 agregados al expediente administrativo tuvieron mero carácter informativo, aquel acompañó en el mes de diciembre del año 2002 y en el mismo mes del año 2003, la liquidación mensual del anticipo 12° y, una declaración rectificativa correspondiente también al mes de diciembre (Formularios CM 04) -cuya fecha de vencimiento era el 14 de enero de 2003 y el 14 de enero de 2004, respectivamente, para cada uno de aquellos períodos fiscales-, de la cual*

surgía la determinación del impuesto correspondiente al ejercicio anual, resultado al que la actora arribó tras aplicar a la base imponible del tributo acumulada en el año calendario, la alícuota vigente para la actividad que aquella desarrolla.”

- *“Precisamente, fueron esos importes del gravamen, detallados en las declaraciones mencionadas los que impugnó el organismo recaudador. La propia actora resaltó la importancia de esta presentación anual para el período fiscal 2002, ya que puso en conocimiento de distintas autoridades fiscales cuál sería el criterio a seguir para el ingreso del tributo, dadas las especiales circunstancias que afectaban a las entidades financieras. **Según lo expresó, "...ante la imposibilidad de realizar una adecuada determinación" mensual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el año 2002, la misma se realizará presentando en, forma extraordinaria una rectificativa del anticipo (formulario CM 04) correspondiente al mes de diciembre/2002, procediendo a computar los pagos mensuales realizados a cuenta de esta determinación final".** El resaltado me pertenece.*
- *“Asimismo, indicó que ...no corresponderá la rectificación de las determinaciones mensuales practicadas, ajustándose las mismas en la liquidación anual acumulada...”.*
- *“En tales condiciones, no resulta viable computar el plazo de prescripción desde la fecha de vencimiento de cada uno de los anticipos ingresados durante el año calendario, ya que el importe impugnado por la administración fiscal fue producto de la liquidación final del tributo realizada por la actora en el mes de diciembre de aquellos años (ver los Formularios CM 04, agregados a fs. 391 y 671 del expediente agregado).¹³”* El resaltado me pertenece.

Comentario: de este párrafo del considerando 6to surge de forma indubitable que el motivo por el cual la CSJN sale de su jurisprudencia pacífica de computar el plazo de prescripción desde el vencimiento de cada anticipo, ha sido la casuística tan particular que tuvo la causa (la metodología aplicada para la liquidación del tributo en esos años el BNA).

- *“En consecuencia, la aplicación exclusiva del Código Civil que pretende el apelante no impide el cómputo del plazo de prescripción de cinco años desde los meses de diciembre de 2002 y 2003. Mas aún, en esa hipótesis este se vería suspendido por un año, ya sea por el acta de requerimiento notificada el 29 de agosto de 2007 o debido al inicio del procedimiento de determinación de oficio (resolución 3500-DGR-2007, dictada el 23 de octubre de 2007 y notificada el 25 del mismo mes y año) ya que la norma de fondo prevé la suspensión de un año*

por la constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica (artículo 3986 del Código Civil), esto es, mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización.” El resaltado me pertenece.

Comentario: concatenado con el comentario anterior, en este punto anterior, es la propia CSJN que en subsidio menciona la aplicación del artículo 3986, cuando **el acto, por el cual el Fisco efectúa el reclamo, no ofrece dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización.** Esto acontece sólo bajo la casuística de la causa Banco Nación, por la característica de cómo ha sido la liquidación del IIBB de la entidad financiera, el reclamo del GCBA y las particularidades del sector en que operar. **Por lo tanto, la aplicación del artículo 3986, del Código Civil (Ley 340) no es extrapolable a otros casos de forma dogmática, como se pretende en el Voto del Vocal Instructor.**

- *“De donde se desprende que, aun aplicando el marco normativo que se pretende, las acciones del fisco para perseguir el gravamen en el período fiscal 2002, se suspendieron por la constitución en mora a los cuatro años y siete meses y retomaron su curso el 29 de agosto de 2008. De manera que el plazo de prescripción de cinco años no se encontraba cumplido al momento del dictado de la Resolución 3386, el 11 de septiembre de 2008, ni de su notificación producida el día siguiente. Y a idéntica conclusión, aun sin computar la suspensión del curso de la prescripción, se llega con respecto al período fiscal 2003, puesto que la declaración rectificativa fue presentada en el mes de diciembre de ese año.”*

Como se puede apreciar, de la cita textual de los párrafos que conforman el considerando 6° del fallo, en la causa **“Banco Nación”** estamos ante una situación sumamente específica, con una casuística (**incluyendo la modalidad de liquidación aplicada por el BNA en esos períodos**) que impide la extrapolación de sus conclusiones de forma dogmática a otro tipo de casos, como lo hecho el Dr. Angel C. Carballal.

De la lectura cabal de los párrafos transcritos, surge la ratificación de la jurisprudencia **“Ullate”** y la aplicación residual del segundo párrafo del artículo 3986, del Código Civil, sólo **“mediante un acto que no ofrezca dudas acerca de la veracidad del reclamo y la oportunidad de su realización¹⁴”**, situación que se perfeccionó en el caso particular bajo las circunstancias detalladas, no siendo aplicable al resto de los expedientes administrativos que comúnmente transitan la realidad, como es el relacionado con el contribuyente IMSA.

¹⁴ Cuestión que no acontece en el expediente de IMSA, y tampoco en ninguno de característica similares.

Es más, de la lectura del fallo no surge que el acta requerimiento que recibió el Banco de la Nación Argentina (BNA) sea equivalente con la notificación de ajustes que recibió IMSA, ya sea desde el punto de vista procesal o por el contenido material de esta, puesto que estamos en presencia de reclamos a contribuyentes que operan en sectores totalmente disímiles.

El BNA desarrolla su actividad en un sector regulado (entidades financieras), con un elevado nivel de información y precisión por parte del fisco local, mientras que IMSA es sólo una empresa industrial, que opera fuera de sectores regulados y donde la ARBA carece de información certera al momento de notificar los ajustes de fiscalización. **Tan es así, que el ajuste notificado por ARBA era absolutamente incorrecto, tal cual lo resolvió la propia Comisión Arbitral.**

La notificación de los ajustes pretendidos por cualquier Fisco, bajo ningún aspecto conduce a la constitución en mora del contribuyente, por lo tanto, menos aún puede implicar el perfeccionamiento en la vida real del artículo 3986, del Código Civil.

Volviendo al voto del Subrogante, siendo consecuente con su línea argumental, concluye que no hay elementos que permitan visualizar que ha operado la prescripción para demandar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales sustanciales correspondientes al período 2009.

En relación con la multa, el Vocal sí plantea que ha operado la prescripción (puesto que la notificación de los ajustes no la contiene).

Con respecto al fondo de la cuestión, el Dr. Carballal le exige a ARBA que realice la reliquidación respectiva en virtud del resolutorio de la Comisión Arbitral.

Por último, en cuanto a la responsabilidad solidaria de los directores, el Vocal Instructor expresa que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario, las reglas de responsabilidad solidaria tributaria no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista, ni penalista, puesto que mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Por lo tanto, surge correctamente endilgada la responsabilidad solidaria en su carácter de directores titulares de la sociedad.

Podemos concluir que el Voto del Dr. Angel C. Carballal, en el acápite de prescripción, superó con creces cualquier planteo que podría haber realizado el representante del Fisco.

Desconozco, hoy en día, cuáles serán las consecuencias de una afirmación tan temeraria, sin ningún basamento legal, doctrinario y jurisprudencial (dada incorrecta aplicación del fallo “*Banco Nación*”) en materia de prescripción.

Ante la avalancha de sentencias en esta materia (prescripción) por parte de la **CSJN** y del **SCJBA**, la resolución del **TFAPBA** le otorga a la **ARBA** una excelente oportunidad para corregir los desvíos temporales que arrastra el Organismos en materia de fiscalización, pero, principalmente, en materia de determinación de oficio.

VI. Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.

En primer lugar, aclara que se encuentra en desacuerdo con el voto del Vocal Preopinante, considerando que la prescripción comenzó a operar a partir del mes de enero del año 2010, estando prescriptas las acciones del fisco al día 23 de diciembre de 2015, cuando se notificó la determinación de oficio.

Por lo tanto, hace lugar al recurso de apelación, manifestando que ha operado la prescripción.

VII. Voto del Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi.

Adhiere en todo al voto del Vocal Instructor.

VIII. La Resolución.

Finalmente, por mayoría, no prospera el planteo de prescripción esgrimido por IMSA, más allá que en la Resolución se hace lugar parcialmente a la Apelación, solicitando la reliquidación de la cuantía del reclamo a la ARBA, en virtud de lo resuelto por la CA.

- ✓ **Comisión Arbitral. R. 12/2020. “Mercado Libre S.R.L. y Otro c/Provincia de Santa Fe (12/08/2020)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Criterio de Atribución de Ingresos. Servicios Digitales.**

I. Introducción.

El Convenio Multilateral vigente (fecha 18/08/1977) fue acordado, como sus antecesores, bajo la metodología imperante en esa época para realizar negocios.

- Se requería presencialidad física en todo el territorio del país.
- Una empresa que producía y comercializaba bienes, necesitaba una gran fuerza de ventas (propia o por medio de comisionistas) desplegada por toda la Argentina.
- Los procesos productivos, por la tecnología imperante, requerían de una mayor cantidad de mano de obra y solían estar más integrados.

- Directamente no existía negocios que son claves en la generación de la riqueza actual, como son los relacionados con los servicios digitales.

Esto era armónico con el **Impuesto sobre los Ingresos Brutos**, que grava el ejercicio de actividad¹⁵, el cual es un **tributo de carácter absolutamente territorial**.

Todo esto comenzó a crujir con el avance de la tecnología (en particular de las comunicaciones), especialmente cuando aparecieron las formas de comercialización de bienes y servicios que actualmente utilizamos (ej. portales de ventas y compras por internet). Esto cambió de manera decisiva la localización física de donde se realizan las actividades y, por lo tanto, el corazón del propio Convenio, que fue pensado en otra época.

Ahora bien, más allá que lo esperable sería que las 24 jurisdicciones se sienten y revelan la metodología aplicada por Convenio Multilateral en materia de atribución de base imponible a la luz de las nuevas formas de realizar los negocios que tienen los agentes económicos¹⁶, estamos asistiendo a una sucesión de **parches** que el Organismo de Aplicación del Convenio Multilateral va creando, por medio de la Resolución de Casos Concretos o, inclusive, de Resoluciones Generales (ej. 83/2002 – cuya cabal aplicación está desconectada de la realidad).

La resolución que analizaremos en continuación demuestra la necesidad y la impotencia que tienen las 24 jurisdicciones para llegar a un acuerdo de distribución de base imponible moderno y que contemple las finanzas de las distintas jurisdicciones, correlacionadas (total o parcialmente) con la generación de riqueza.

II. El Caso Concreto.

Yendo al caso concreto, **la accionante señala que el criterio fiscal carece de sustento normativo, dado que no puede sostenerse que los servicios de publicidad sean efectivamente prestados en el domicilio de los sujetos que visualizan los anuncios.**

Por el contrario, **dichos servicios son prestados efectivamente en el domicilio de los anunciantes**, puesto que no podría ser de otro modo, en tanto y, conforme se acreditó en el expediente, resulta imposible vincular las visualizaciones de anuncios que se listan en las métricas de *Google Analytics* a las jurisdicciones provinciales.

La única certeza que tiene la Sociedad es el domicilio de quien contrató el servicio de publicidad y, por lo tanto, se lo considera el lugar de efectiva prestación del mismo. Mercado Libre plantea que no tienen ninguna relación (contractual o de hecho) con los potenciales

¹⁵ Cabe aclarar que hoy grava (mayoritariamente) ingresos y pagos por medio de los regímenes de recaudación (retención y percepción – incluyendo los bancarios y aduaneros).

¹⁶ Inclusive se revela el propio Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

adquirentes de los clientes que contratan el servicio de publicidad y, en consecuencia, no puede válidamente sostener que su radicación determine el lugar de prestación de tal servicio. La publicidad es contratada por los clientes de Mercado Libre y el servicio es prestado a estos sujetos en su jurisdicción de radicación.

Continúa la apelante diciendo que, el ingreso proviene de un servicio de publicidad prestado a un anunciante y, por tratarse de una contratación electrónica, es de aplicación la **R.G. (CA) 83/2002** y la **R.G. (CA) 14/2017**. En consecuencia, el ajuste pretendido por la Administración, en función de registros de visitas a un sitio web es improcedente.

Aclara que las métricas aportadas en la fiscalización se refieren al sitio web www.mercadolibre.com.ar, en su conjunto, las que incluyen varias de las actividades desarrolladas por la firma, no sólo la publicidad.

Mercado Libre finaliza reiterando que **“no hay metodología técnica para utilizar Google Analytics en la atribución de visitas (a publicidad) por jurisdicción (ej. inexactitud de las direcciones IP de los dispositivos electrónicos, utilización de VPN, Proxies, etc.)”**.

Por su parte, el Fisco de la **Provincia de Santa Fe (API)**, señala que la prestación del servicio de publicidad de los servicios o productos que comercializa la apelante, denominada **clasificadores**, diseñada para la publicación de los avisos destinado a la compra y venta de autos, motos y otros vehículos, propiedades inmuebles y para la oferta y contratación de servicios personales, se efectiviza ingresando a dicho sitio. Allí se accede a la publicidad de los productos antes referidos. En consecuencia, cuando el usuario ingresa al sitio web visualiza la publicidad y, por lo tanto, es en ese momento y lugar en que se produce la efectiva prestación del servicio aludido, independientemente del lugar de radicación del anunciante.

En cuanto a la metodología de atribución a la jurisdicción, señala la API, si bien puede coincidir en principio con la accionante, en cuanto a la eventualidad de la inexactitud de las direcciones IP, como mecanismo para conocer la ubicación geográfica de un sujeto, conforme surge del informe pericial, **existen antecedentes la propia Comisión Arbitral, que acogieron la utilización de parámetros lógicos y razonables como formas de cuantificar la actividad interjurisdiccional de los contribuyentes.**

Es decir, utilizan algún dato o indicador que responda lo más equitativamente posible a la porción de actividad que se lleva a cabo en la cada jurisdicción. En consecuencia, para el Fisco es válida la utilización de las métricas del *Google Analytics* aportadas por Mercado Libre (es decir, aplica un criterio de razonabilidad – no hay exactitud y no se busca).

A su turno, la **Comisión Arbitral expresa que quien contrata los servicios de publicidad de la Sociedad, lo hace con el objetivo de que el alcance o cobertura de la publicidad tenga un espectro mucho más amplio que el mero domicilio del anunciante y recién**

cuando el interesado accede, desde una determinada jurisdicción, al sitio web de Mercado Libre, para ver dicha publicidad, es que surten los efectos del servicio contratado.

Por lo tanto, los ingresos hay que atribuirlos a la jurisdicción en donde está radicado el usuario que acceder a la publicidad, más allá de las dificultades técnicas que esto implica. En el caso particular, la CA, entiende razonable el parámetro utilizado por la API.

En consecuencia, no se hace lugar a la acción interpuesta por Mercado Libre S.R.L.