

## JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Notas de débito emitidas como “bonificaciones sobre compras”. Se procede a reliquidar conceptos. Nueva resolución determinativa. Carrefour Argentina S.A., T.F.A. P.B.A., 23/4/13.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-401.329, año 2001, caratulado: “Carrefour Argentina S.A.”.

### Y RESULTANDO:

Que son interpuestos los recursos de apelación de fs. 4.978/5.019, 5.295/5.300 y 5.301/5.306 por el Dr. Horacio D. García Prieto, en representación de Carrefour Argentina S.A. y de gestor de negocios de los Sres. Osvaldo Domínguez y Juan Manuel Cordón, contra la Res. determinativa y sumarial 719/04, de fecha 3 de setiembre de 2004, dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas (fs. 4.770/4.797).

Que por el acto citado, se establecieron diferencias de las obligaciones fiscales a favor del Fisco provincial respecto del impuesto sobre los ingresos brutos, correspondiente a los períodos fiscales: 1999 (enero a noviembre), 2000 (enero a noviembre) y 2001 (enero a junio), ascendiendo las mismas a la suma de pesos quince millones ochocientos treinta y un mil veinticuatro con veintitrés centavos (\$ 15.831.024,23), con más los accesorios previstos por el art. 86 del Código Fiscal –Ley 10.397–, t.o. en 2004, y cs. de años anteriores, calculados a la fecha de su efectivo pago (art. 2). Asimismo, en el art. 3 se aplica a la firma una multa equivalente al diez por ciento (10%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del Código citado.

Por el art. 4 del acto recurrido se hace extensiva la calidad de responsables solidarios e ilimitados juntamente con el contribuyente de Autos por el pago del gravamen emergente del art. 2, intereses y multas, a los Sres. Carlos Walter C. Richter, Juan Manuel Cordón y Osvaldo Domínguez.

Que a f. 5.360 son elevadas las actuaciones al Tribunal Fiscal de Apelación.

Que a f. 5.363 son adjudicadas las presentes actuaciones a la Vocalía de 1.<sup>a</sup> Nominación, a cargo de la Dra. María Cristina Quiroga, dándose impulso y trámite procesal, haciéndole saber a las partes que conocerá la Sala I. A f. 5.366 se intima a los recurrentes para que, en el plazo de diez días, acredite el pago de la diferencia de la contribución establecida por el art. 12, inc. g), “in fine”, de la Ley 6.716 (t.o. por Dto. 4.771/95), bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso que se produjere la caducidad del procedimiento.

A f. 5.371 se tiene por cumplida la intimación de f. 5.366 y de los recursos articulados se da traslado a la representación fiscal, obrando a fs. 5.375/5.380 su responde.

Que de conformidad con lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario 041/07, las presentes actuaciones fueron readjudicadas a la Vocalía de 3.<sup>a</sup> Nominación a cargo de la Cra. Estefanía Blasco. Ante ello, por encontrarse vacante la Vocalía de 1.<sup>a</sup> Nominación

se hace saber que la Sala se integrará con el vocal de la 8.<sup>a</sup> Nominación, Dra. Dora Mónica Navarro (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias).

A f. 5.390, proveyendo el ofrecimiento probatorio se resuelve abrir la causa a prueba. Así se tiene presente la instrumental ofrecida, es otorgada la pericial contable y la informativa es diferida a la espera del resultado pericial.

A fs. 5.395 y 5.396 se presenta el Dr. Grinberg sustituyendo el perito propuesto e informa la fusión por absorción de la firma del epígrafe, la que continua con el nombre de Inc S.A.

A f. 5.433 se tiene por presentado en el Anexo I el listado de proveedores incorporados para la muestra de los años 2000 y 2001, siendo los profesionales técnicos intimados para que en el improrrogable plazo de diez días listen los del año 1999. A fs. 5.50/5.460 son agregados los listados para la muestra, conforme Auto de f. 5472. Asimismo se orden librara los oficios a los proveedores que se individualizan en el Anexo I. A fs. 5.476/5.506 constan las acreditaciones de los oficios librados, obrando a fs. 5.507/5.802 sus responde. A f. 5806 es solicitado, que se libren oficios reiteratorios para aquellas empresas que no hayan respondido, ordenándose a f. 5.814 su diligenciamiento. A fs. 5.823/5.972 obran contestaciones de oficios y a fs. 5.973/5.974 es acreditado el despacho de los reiteratorios, siendo que a fs. 6066/6135 constan sus respuestas.

A fs. 6.136/6.151 es acreditado el trámite de diligenciamiento de oficios reiteratorios, cuya contestación surge de f. 6.153/6.219.

A f. 6.223 se tiene por producida la prueba informativa ordenada a f. 5.390 y conforme lo dispuesto en el pto. V de f. 5.433 se fija un plazo de sesenta días hábiles a efectos de que los peritos presenten el pertinente informe pericial, el cual fue extendido en treinta días más, ante la solicitud de prórroga solicitada. A fs. 6.236/6.362 es agregado el informe pericial, siendo que a f. 6363 se ordena correr traslado del mismo por el término de diez días, obrando a fs. 6.389/6.427 la presentación que efectuara la firma y el conteste de ella por el Fisco a f. 6.436.

Por Auto del 5 de setiembre de 2011 se determina librar los oficios solicitados a f. 5.015 y vta., a fin de que se expida sobre los ptos. 12.1 a 4. Asimismo, como medida para mejor proveer, se requiere a la firma que teniendo en cuenta la documental obrante a fs. 4.273/4.274 informe la composición física y los valores monetarios mensualizados de los conceptos correspondientes a los años 1999, 2000 y 2001. A fs. 6.447/6.448 y 6.459/6.460 es cumplimentada la medida. Y a fs. 6.448/6.456 se adjuntan constancias del diligenciamiento de los oficios citados, desistiendo del dirigido al Consejo Profesional de Ciencias Económicas. A fs. 6.465 y 6.470 lucen agregadas las contestaciones a los oficios.

A f. 6.477 se tiene por cerrado el período probatorio y ante la vacancia de la 2.<sup>a</sup> Nominación de esta Sala, se hace saber que la misma se integrará con el vocal de 7.<sup>a</sup> Nominación, Dra. Mónica Viviana Carné, en carácter de jueza subrogante (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias). A f. 6.478 se llaman “Autos para sentencia” los que fueran suspendidos por Auto, del 15 de

marzo de 2013, atento el pedido de excusación de f. 6.485 solicitado por la Dra. Mónica V. Carné y que fuera aceptado a f. 6.457.

Así notificada y consentida la providencia citada (ver fs. 6.458/6.459), se deja sin efecto la referida suspensión y se reanuda el término procesal para el dictado de sentencia.

#### Y CONSIDERANDO:

I. Que corresponde proceder a narrar los agravios planteados por la firma, atento a que adhieren a ellos los recursos interpuestos por los integrantes del órgano de administración. En primer lugar, plantea la nulidad del procedimiento por cuanto sostiene que el Fisco arbitrariamente desatendió las conclusiones a las cuales arribaron los peritos contadores, y para ello procedieron al dictado de una medida para mejor proveer para realizar una nueva pericia contable, que se trató simplemente de un relato de informes de proveedores, no permitiendo a su parte participar en la misma. Asimismo, arguye que en oportunidad de la apertura a prueba dictada por la autoridad de aplicación, la misma deniega la prueba informativa ofrecida, para luego clausurar el período probatorio, el Fisco requiera informes a los proveedores de la firma. Por todo ello, entiende conculcado su derecho de defensa e igualdad en el proceso. Cita doctrina y jurisprudencia en su apoyo.

Que en lo atinente al fondo de la cuestión, la discusión se limita a la gravabilidad de las notas de débito por descuentos, que se originan por compras de gran volumen obtenidas por Carrefour S.A. de sus proveedores. Lo relevante para la situación que nos ocupa es establecer si se otorgan y/o pactan descuentos.

Manifiesta que el Fisco interpreta, forzando el texto de la ley, que los descuentos y bonificaciones deben surgir exclusivamente de notas de crédito o facturas emitidas por los proveedores. Entiende que, ante la falta de normas legales que establezcan la forma en que los descuentos deben instrumentarse, las partes tienen plena libertad para acordar la forma de instrumentación que consideren más adecuada. La normativa así establece que deben considerarse a su respecto los usos y costumbres. Cita doctrina y jurisprudencia. En apoyo a su postura alude a la letra del art. 163, inc. a), del Código Fiscal (t.o. en 2004).

Expresa con relación a la existencia de acuerdos entre las partes que la emisión de las notas de débito para instrumentar bonificaciones por volumen es una práctica habitual en el ámbito mercantil. La misma se funda en el hecho que las mercaderías vendidas a los supermercados son facturadas a precio de lista, instrumentándose las bonificaciones en documentos separados en virtud de los cuales se acuerda con cada proveedor un determinado precio. Cuestiones comerciales, relacionadas con la reserva de confidencialidad, justifican la emisión de un documento distinto a la factura donde son plasmados los descuentos.

En cuanto a la naturaleza jurídica y contable de las notas de débito, sostiene que son instrumentos creados por los usos y práctica comercial y que casi siempre reflejan la existencia subyacente de una cuenta corriente o al menos de una cuenta de gestión. Invoca la Res. Gral. A.F.I.P. 1.415/03. Cita doctrina sobre definiciones conceptuales de la misma, entendiendo que existe una coincidencia conceptual entre las notas de débito y crédito respectivamente. El hecho de registrarlas como gasto responde a una dificultad

operativa de sistema que impide netearla de las ventas. En consecuencia, el tratamiento contable dispensado por Carrefour a las notas de débito tendrá vital relevancia respecto de su tratamiento impositivo. Ofrece a su respecto prueba pericial contable.

Continúa diciendo que las notas de débito emitidas con indicación de un porcentaje sobre compras corresponde a los acuerdos comerciales arribados con los proveedores respecto de la concesión de descuentos sobre el precio de venta, con fundamento en los volúmenes de venta. Mientras que las identificadas con la leyenda suma fija se refieren a los descuentos sobre los precios de ventas de los proveedores, en reconocimiento a volúmenes de compra efectuados con anterioridad.

La pretensión del Fisco resulta descalificada por el hecho de que al incorporar a la materia imponible la totalidad de los importes de las notas de débito emitidas (primero las correspondientes a puntera de góndolas, publicidad, etc., respecto de los cuales su mandante se acogió al régimen de moratoria, pretende gravar los importes correspondientes a descuentos por suma fija y % sobre compras. No es verosímil, sostiene, suponer que la firma no obtiene de sus proveedores ningún descuento, más aún, los proveedores informaron que tales descuentos eran deducidos de su base imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos. Cita acuerdos entre la firma y los proveedores que apoyan su postura.

En cuanto a la obligación de simetría entre Carrefour S.A. y sus proveedores, violando el principio de legalidad, el Fisco pretende condicionar el tratamiento dispensado (menos venta o gasto) por los proveedores a las notas de débito, convirtiéndolo, por ende, en un ingreso o no. No existe disposición alguna que obligue al vendedor y al comprador a tener una contabilidad simétrica. El tratamiento fiscal lo establece la normativa, con prescindencia de la decisión operativa contable elegida por el proveedor. Cita jurisprudencia.

En lo atinente al fallo recaído en la causa Carrefour S.A. del año 2000, emanado del T.F.A.-P.B.A., argumenta que el mismo se refería a la ocupación de góndolas o un espacio preferencial dentro del hipermercado, apertura o similares, situaciones superadas, y que hoy no se encuentra discutida en estas actuaciones.

Que entiende que el Fisco efectúa un análisis parcial y valoración arbitraria de las respuestas otorgadas por los proveedores al Fisco, agrupando selectivamente aquéllas que le permiten sustentar su criterio, para luego concluir que “podría entender que en la mayoría de los casos las bonificaciones son consideradas por ellas como gasto”.

Que el ajuste propuesto en la resolución de marras incluye, como materia imponible a gravar, importes de notas de débito que su representada incorporó a su acogimiento al régimen de regularización de la Ley 12.837 y Dto. 466/02, los mismos integran la pretensión fiscal de los meses de enero a noviembre de los años 1999/2000 y enero a junio de 2001, y no como pretende entender el organismo fiscal que se declararon mayores ingresos para los meses de diciembre de 1999, 2000 y 2001. La idea de que el acogimiento lo sea por algunos meses es equivocada, ya que el período fiscal del impuesto sobre los ingresos brutos es anual. En este sentido se acogió por las siguientes sumas 1999: pesos un millón trescientos cincuenta y ocho mil trescientos veintinueve con setenta y siete centavos (\$ 1.358.329,77); 2000: pesos un millón ochocientos setenta mil trescientos cincuenta y cuatro con veintidós centavos (\$ 1.870.354,22) y 2001:

pesos un millón setecientos cuatro mil cuatrocientos veintinueve con sesenta y ocho centavos (\$ 1.704.429,68), y de conformidad con lo informado por los funcionarios de Rentas que afirmaron que los sistemas informáticos sólo admiten el ingreso de importes con imputación a los distintos meses del año y que, al tratarse de montos atribuibles al período fiscal anual, debían indicarse como correspondiente al mes doce de cada uno de los años. De todo ello tomaron razón los funcionarios tal como luce a fs. 4.206/4.207 y es reconocido a f. 4.349 vta. Por ello, considera que el planteo del Fisco es arbitrario y contrario al principio de la buena fe.

Que en lo que respecta a la pretensión dirigida al aumento de la materia imponible por el año 2000 incorporando los importes que exhiben los saldos de las Cuentas 53.000.000, 53.200.000, 53.900.900 y 65.100.000, como si se tratara de ingresos gravados, expresa que, sin fundamento alguno y sin tener en cuenta las conclusiones arribadas por la pericia el Fisco, incorporó dichos montos al período anual citado. Las características de la contabilidad de Carrefour S.A. conduce a que las operaciones registradas (cada nota de débito) son objeto de múltiples reclasificaciones como consecuencia de lo cual se presentan casos como las cuentas citadas, cuyos saldos al cierre contienen reclasificaciones contables de otras cuentas. Las mismas responden a la necesidad de disponer de un sistema que suministre información relevante a los fines de medir la gestión de distintos sectores o rubros de la empresa, en donde los ajustes de costo de compra de notas de débito es relevante, siendo sometidas a reclasificaciones, prorrateos, proporciones entre distintos sectores, rubros o cuentas. Por ello es que insiste con una nueva pericia contable.

Que en lo que respecta a la pretensión dirigida a impugnar el tratamiento otorgado a los ingresos originados en la provincia de La Pampa para el año 2000, el Fisco entiende aplicable la Res. 6/96 de la Comisión Arbitral. Sostiene que el alta de ingresos en la jurisdicción citada para el año 1999 no fue considerada a los fines del cálculo del coeficiente de ingreso, ya que al solo efecto de no perder la matrícula en el O.N.C.C.A. la firma contrató el servicio de faena de dos novillos, una en el mes de setiembre y otro en diciembre de 1999. Sólo en el año 2000 mi representada desarrolló actividades en la provincia de La Pampa. Dicha postura es coincidente con la de la Comisión Plenaria, quien dictó la Res. 2/97.

Plantea la inconstitucionalidad de la capitalización de intereses, por cuanto considera que el interés resarcitorio del art. 86 del Código Fiscal es mensual acumulativo. Cita doctrina y jurisprudencia.

Con relación a la multa por omisión impuesta por el art. 53 del C.F. (t.o. en 2004), considera que la misma no es de aplicación atento haber tributado la firma el impuesto conforme a derecho. Subsidiariamente plantea el error excusable. Asimismo, plantea la prescripción de la acción para imponer la sanción por imperio de lo establecido en el art. 133 del cuerpo legal citado.

En torno al tratamiento de los recursos de fs. 5.295/5.300 y 5.301/5.306 de los declarados responsables por deuda ajena, conforme art. 4 del acto en crisis, solicitan la revocación de la resolución por resultar improcedente la extensión de la responsabilidad solidaria. Postulan la improcedencia de la atribución objetiva de la misma y su naturaleza represiva con relación al pago del impuesto y sus intereses. Respecto de la

multa, sostienen la violación del principio de personalidad de la pena. Citan jurisprudencia.

Finalmente, es planteado el caso federal.

II. Que a su turno la representación fiscal, frente a la adhesión formulada y la comunidad de agravios, procede a dar tratamiento de las distintas presentaciones mediante un acto único de conformidad al art. 49 de la Ley 7.647.

Así a la nulidad planteada, argumenta que no se vislumbra nulidad atento haberse respetado pormenorizadamente el debido proceso, llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto. Destaca que la autoridad de aplicación se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir se ha desarrollado en un marco de legalidad, respetándose en todas y cada una de las instancias. En lo atinente a la denegatoria de la prueba ofrecida, sostiene que la autoridad de aplicación tiene la facultad de elegir las pruebas que estime procedentes, descartando aquéllas que no contribuyan a dilucidar la cuestión. Asimismo, arguye que nada impide a que se presenten nuevamente dichas medidas probatorias en la etapa recursiva, por lo que concluye que el agravio debe rechazarse. Las pruebas ofrecidas han sido sustanciadas y valoradas en el acto apelado, siendo consideradas inconducentes o inadmisibles a los fines del ajuste practicado, al no contribuir de manera alguna a la cuestión de fondo. En definitiva tiende a la disconformidad con los fundamentos del acto y no conduce a dilucidar la cuestión de fondo. Cita jurisprudencia.

Dice que, en cuanto a desentrañar la verdadera naturaleza de los descuentos, fue menester recurrir a otros procedimientos de auditoria a fin de verificar si dentro de esos descuentos existía otra fuente de ingresos, siendo para ello necesario consultar a los proveedores de la firma para dilucidar si se trataba de un descuento de los previstos en el art. 163, inc. a), del Código Fiscal (t.o. en 2004). Por ello fue primordial no sólo verificar la existencia de acuerdos por épocas de pago, volumen, sumas fijas u otros tratamientos, sino también como eran tratados contablemente los mismos.

Expresa que no se niega al contribuyente que obtenga descuentos por mayores volúmenes de compra y que los mismos se instrumenten por notas de débito, pero necesariamente entiende que debe existir la contraparte, es decir la conformidad del proveedor, que se instrumentará en la factura o nota de crédito, toda vez que los descuentos no pueden ser unilaterales sino que deben estar efectivamente acordados.

Aclara que, no obstante que la fecha de aprobación del Código de Buenas Prácticas Comerciales sea posterior a la fecha del ajuste, es indicativo el procedimiento al que han decidido sujetarse, esto es: que los supermercados no podrán emitir unilateralmente notas de débito a los proveedores por motivos ajenos a la venta de productos que hagan los mismos. En todos los casos los supermercados requerirán previamente a los proveedores para que dentro del plazo de quince días emitan y entreguen la nota de crédito que en cada caso corresponda. Por ello, mal puede interpretarse que es un capricho del órgano fiscal el criterio aplicado en Autos, cuando es la misma agraviada la que reconoce la existencia de dicho Código.

Sostiene que la exigencia de la firma a sus proveedores no son descuentos por volúmenes de venta, sino que representan la contraprestación por una concreta y

efectiva prestación de servicios de la empresa proveedora. Pues, si efectivamente se tratara por volúmenes no habría lugar a reclamo alguno. Por el contrario, los rubros analizados dan cuenta de una fuente adicional de recursos, que se traducen en una ventaja para las firmas proveedoras de los productos. A cambio de ello, deben a la contribuyente un importe, ya sea en efectivo o mediante entrega de mercaderías que no es otra cosa que el precio abonado por servicios prestados.

Así las cosas, deberá verificarse en la etapa que V.E. indique, si los descuentos fueron efectivamente acordados y su registración, hecho que no se verifica en las facturas emitidas por los proveedores al supermercado. Asimismo, debe tenerse presente que se ha informado que operaciones de venta efectuadas por la firma se han asentado contablemente como gastos por acciones promocionales y otros gastos comerciales y no como descuentos del precio de las mercaderías.

Que en cuanto a las bonificaciones y descuentos y su tratamiento como deducción de base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, es principio admitido que no pueden efectuarse otras deducciones que las expresamente contempladas y en la medida que las mismas cumplan con operaciones o actividades de las que derivan ingresos, que tengan respaldo documental idóneo desde el punto de vista contable y que la misma se efectúe en el mismo período fiscal en que se verifica el evento. En cuanto a las particularidades que establece el inc. a) del mentado artículo, el mismo exige tres condiciones: que sean efectivamente acordados, que correspondan al período que se liquida y que se trate de conceptos admitidos por los usos y costumbres.

Tales bonificaciones deben ser consideradas ingresos por cuanto son tomadas por los proveedores como gastos necesarios a los fines de su actividad. Ello así, en el entendimiento de que ninguna empresa proveedora va a bonificar a la otra la mercadería vendida sino a cambio de una contraprestación (por ejemplo la obtención de un lugar determinado en un supermercado y visible a los ojos de los consumidores). En razón de ello, debe estar sujeto a tributación y a la alícuota del tres coma cinco por ciento (3,5%). Concluye así que, si se tratara de descuentos por volúmenes de venta (aún no instrumentados en la forma habitual de nota de crédito o en la misma factura por parte del proveedor, sino a través de notas de débito), claro está que no habría lugar a reclamo alguno, ya que se trataría de una rebaja en el precio de los bienes que realiza el vendedor sin tener como correlato una actividad de parte de la empresa compradora de los mismos. De los rubros analizados se da cuenta de una fuente adicional de recursos por parte de la empresa, que se traduce en ventaja para las firmas proveedoras de los productos. A cambio de ello, deben abonar a la contribuyente un importe ya sea en efectivo o mediante entrega de mercaderías, que no es otra cosa que el precio abonado por los servicios prestados. Entiende que debería verificarse si los descuentos fueron efectivamente acordados y su registración.

Al agravio referido al tratamiento dado a los ingresos originados en la provincia de La Pampa contesta que la inspección actuante en concordancia con lo establecido por la Comisión Arbitral en la Res. C.A. 6/96 del 16/5/96 y la Res. Grales. C.A. 91/03 y 42/92, procedió a computar las ventas efectuadas durante el año 1999 por pesos seiscientos setenta y siete (\$ 677), a los fines del cálculo del coeficiente unificado.

Con relación a la imputación de los montos incluidos en un régimen de regularización, esta representación estará al criterio expuesto en la Consulta 105/04, aplicable en la etapa que el Tribunal disponga.

Con relación al agravio de incorporación de los importes de los saldos de Cuentas 53.000.000, 52.200.000, 53.900.900 y 65.100.000, advierte que, ante la carencia probatoria corresponde ratificar dichos ingresos como gravados.

En cuanto al agravio referido a la aplicación de intereses, sostiene que la provincia está ampliamente facultada para dictar sus propias normas tributarias, materia que no ha sido delegada a la Nación, por lo que corresponde la aplicación de los mismos. Cita jurisprudencia.

Que respecto de la multa impuesta, sostiene que la misma consiste en no pagar o pagar en menos un tributo, para que se encuentra configurada. Y con relación a la figura invocada por el contribuyente del error excusable, al no haberse probado la imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, debe ser rechazada la causal exculpatoria.

A los agravios referidos a la responsabilidad solidaria, manifiesta que se han cumplido todos los pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano de administración. Cita jurisprudencia al respecto y entiende que el accionar probatorio se encuentra ausente en el recurso bajo tratamiento.

Finalmente, a la reserva del caso federal, en el momento procesal oportuno se podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir a la C.S.J.N.

### III. Voto de la Cra. Estefanía Blasco:

A. En relación al planteo nulificante referido al ofrecimiento probatorio, la autoridad de aplicación, tal como surge de la resolución determinativa a f. 4.780, procedió a la apertura a prueba de las presentes actuaciones (f. 4.467/68) estimando necesaria la producción de la pericial contable. Asimismo, atendiendo principios de celeridad y economía procesal, desestima la informativa por resultar inconducente a los efectos de dilucidar los puntos propuestos, los que fehacientemente pueden ser probados por la pericial propuesta. A f. 4.781, del acto citado, se deja constancia del dictado de una medida para mejor proveer a fin de desentrañar la materia cuestionada. Así también se alude a la pericia contable de parte presentada por la firma, la que consta a f. 521 - Alcance 1. Hasta lo aquí expuesto, no advierto conculcado el derecho de defensa del contribuyente toda vez que el art. 348 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia de Buenos Aires faculta a los jueces de mérito para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa (vg. "Supermercado Norte S.A." del 6/10/08), máxime cuando en oportunidad del proceso determinativo la causa fue abierta a prueba.

La apertura o iniciación del procedimiento de determinación de oficio se entiende como el procedimiento tendiente a precisar la obligación tributaria, donde se da traslado al contribuyente para que ejerza su defensa, alegue los hechos y pruebe los mismos. Se consagra el debido proceso adjetivo como derecho de los administrados de ser oídos,



derecho a ofrecer y producir pruebas y derecho a una decisión fundada. Y siendo que la nulidad peticionada, en el caso de marras, deviene por la desestimación de la prueba informativa ofrecida, no se avisa la existencia de perjuicio a la parte toda vez que ha podido ejercer el derecho de defensa. Este criterio es sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires, habiendo expresado que la garantía de la defensa en juicio no impone la recepción de toda la prueba que se ofrezca, siempre que se observen las formas sustanciales del juicio (ac. y Sent. 1957, pág. 283): “Tratándose de una cuestión sobre producción de prueba, la misma es inapelable de conformidad con lo dispuesto por el art. 377 del Código Procesal, en “Corbata Guillermo y Otro c/Avendaño Juan Carlos y Otro s/daños y perjuicios”; “Si la resolución atacada versa sobre una cuestión de prueba, la misma resulta alcanzada por la regla de la inapelabilidad establecida en el art. 377 del Código Procesal”; “Yannicelli Eduardo Rafael c/Conyca S.A. Tholsa s/prueba anticipada”.

Dicho esto, no se vislumbra vulneración al derecho de defensa ni legalidad al haber sido respetadas cada una de las etapas que regula el Código Fiscal para el procedimiento de determinación de oficio, dictándose, en consecuencia, un acto administrativo válido. La idea directriz en materia de nulidad es que se requiere un interés jurídico en su declaración, es decir que “para decretar la nulidad se exige la acreditación de perjuicios” (T.F. Cba. 26/5/70, Rep. L.L. XXXIII-1020 N° 50).

La facultad revisora de este cuerpo, a fin de alcanzar el conocimiento adecuado del recurso interpuesto, no viola el derecho del contribuyente de resultar privado de oponer sus defensas ya que el Tribunal Fiscal se encuentra habilitado para establecer la verdad material de los hechos controvertidos y, consecuentemente, decidir si se ajusta a derecho la cuestión, de allí que este Cuerpo se pronunciará oportunamente sobre el tratamiento de la prueba ofrecida en esta instancia.

Por las razones expuestas, y aplicando el criterio sostenido en reiterados fallos de esta Sala en Autos: “Romanelli y Cabanne S.H.” del 26/9/07, “Mecalux Argentina S.A.” de fecha 29/5/08, entre muchos otros, corresponde rechazar el agravio traído por los apelantes, lo que así se declara.

B. Respecto de la cuestión de fondo discutida en estas actuaciones, es decir dilucidar la naturaleza y concepto que comprenden aquellas notas de débito emitidas por Carrefour S.A. bajo los ítems bonificaciones “% sobre compras” y “suma fija”, y siguiendo la línea razonada en las Actuaciones 2306-401.849/02 - “Carrefour S.A”, cito los pasajes que en mi opinión le son aplicables al tema de trata. En mérito a ello me remito a la doctrina transcripta con relación a si las mismas pueden ser consideradas deducciones a la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. He citado a Bulit Goñi, que en su libro “Impuesto sobre los ingresos brutos” sostiene que: “Las normas, en general, enumeran tres conceptos deducibles de la base imponible, es decir montos que habrán de detraerse de los ingresos brutos gravables para establecer los ingresos brutos gravados y sobre ellos aplicar la alícuota correspondiente para establecer el impuesto a pagarse ... Las deducciones son autorizadas siempre que se respeten tres presupuestos ... a) que correspondan a operaciones o actividades de las que derivan los ingresos objeto de la imposición; 2. que tengan respaldo documental idóneo desde el punto de vista contable y 3. que se efectúe en el mismo período fiscal en que se verifique el evento cuyo importe se autoriza a deducir” (conf. Edit. Depalma, pág. 143, edición año 1997).

“Así dentro de las deducciones admitidas por la ley, en el art. 163 del Código Fiscal (t.o. en 2004) encontramos a las devoluciones, bonificaciones y descuentos. Para ello la norma exige que las sumas integrantes de dichos conceptos sean efectivamente acordadas por épocas de pago, volumen de ventas u otros conceptos similares y que correspondan al período fiscal que se liquida. Así también referencia la ley que deben tratarse de liberalidades generalmente admitidas por los usos y costumbres”.

Al hablar de bonificaciones, Fowler Newton en “Contabilidad Superior”, 6.<sup>a</sup> edición, T. 1, págs. 709 y ss., explica que las bonificaciones deben reconocerse junto con las ventas que las causan y medirse de acuerdo con las cláusulas legales o contractuales que las rijan (o con las que se apliquen por costumbre si no hubiera convenios escritos). Concordantemente, al cierre de cada período contable deberían registrarse las bonificaciones pendientes de acreditación a los clientes. La explicación de las ideas expuestas no causan problemas cuando las bonificaciones pueden ser identificadas por cada venta en particular o con períodos mensuales. Más dificultosos son los casos en que los clientes sólo obtienen el derecho a recibir bonificaciones cuando las compras de un período determinado alcanzan cierto volumen o importes o los porcentajes dependen de los volúmenes o importes de dichas compras. En estos casos los importes a bonificar son contingentes porque también lo son las compras de cada cliente. Por ello, de acuerdo con los criterios generales para el tratamiento de las contingencias y con la idea que las bonificaciones se reconozcan junto con las ventas que las originan, parece adecuado el siguiente esquema: reconocer en cada período las bonificaciones sobre las ventas devengadas en el mismo, cuando: 1. la probabilidad de concreción de las primeras alcance el umbral fijado para el reconocimiento contable de los pasivos contingentes, 2. su estimación fiable sea posible. Por ello concluye que es preferible estimar las bonificaciones con algún margen razonable de error que no contabilizar ninguna. Para ello se deben recurrir a los mejores elementos disponibles (estadísticas históricas por cliente, presupuestos de ventas, información sobre cambio de demanda, etcétera).

Resta definir si se cumplen los requisitos expuestos “supra”. De f. 4.354 surge que las notas de débito contempladas por la inspección como gravadas se corresponden con los conceptos puntera, flash lineal, suma fija, % sobre compras, central de pagos, incorporación de productos, repositor, tronco común, descuentos varios, negociaciones varias, cumpleaños, marca propia, logística, primeros precios, aperturas, bonificaciones varias y diferencia por bonificaciones publicidad no declarada, dejando al margen las relativas a devoluciones de mercaderías y/o diferencias de precio o cantidad y los errores de contabilización. Las mismas fueron valorizadas de acuerdo con la información brindada por el contribuyente a fs. 956, 2.222/26 (explicativa de la metodología de trabajo) 2.242/43 y 2.293/94, la descripción pormenorizada de fs. 4.344 y ss., como en los papeles de trabajo de fs. 4.243/44 y 4.249/4.252. A fs. 4.273/74, se muestran los montos y conceptos que fueron reconocidos por el contribuyente en el régimen de regularización de deudas, Ley 12.727/12.837 (fs. 4.143/4.147), no incorporando a la misma los ítems vinculados a suma fija, % sobre compras, error de contabilización y reintegros/faltantes de mercaderías, siendo los demás (central de pagos, descuentos varios, flash lineal, logística, negociaciones varias, cumpleaños, puntera) incluidos por la sociedad en el citado régimen. Tal situación es reflejada a f. 6.246, en contestación al pto. 4 del informe pericial que luce a fs. 6.237/6.261 y sus anexos. Frente a lo descripto el tema en discusión se centraliza en sólo dos tipos de notas de débito, las de suma fija y % sobre compras. Sobre ello y en búsqueda de la

verdad material es que se plantearon los puntos de pericia, cuya contestación luce a fs. 6.237/6.261. De ellos, en el pto. 7 del dictamen, teniendo en cuenta la muestra tomada en oportunidad del dictado de la medida para mejor proveer dentro del procedimiento determinativo (ver fs. 4.692/4.721), se requirió constatar y clasificar las notas de débito de acuerdo con su concepto, para luego proceder a la revisión de las mismas y evaluar su clasificación como descuento por volumen de compras. A ello los peritos contadores informan que, “a excepción del comprobante N° 17.002, el resto de los mismos corresponde clasificarlos como descuentos por volumen”. Siguiendo con los puntos de pericia, bajo el N° 8, se ofrece incluir en la muestra otras notas de débito de las ya auditadas, proponiéndose la compulsión de las mismas por un valor promedio no menor al diez por ciento (10%) de las ND del período mensual seleccionado. Así es que en sus repuestas los técnicos en primer lugar explicitan la metodología de la muestra (meses seleccionados, porcentual adicional seleccionado y la confección de Anexo III, el cual contiene la identificación de registración del comprobante en los libros contables, concepto e identificación de datos formales de los mismos), para luego relacionar la nota de débito emitida por Carrefour S.A. con la documental emitida por su proveedor o registración del mismo, conformando para ello el Anexo IV del informe técnico. Luego, se solicitó (pto. 8.2) que informe si los conceptos de emisión de los comprobantes se refieren a descuentos o bonificaciones por volumen, determinados en base porcentual o suma fija, contestando que: “... los conceptos que involucraron bonificación por negociación Nación, correspondiente a (...) % facturación ... según acuerdo (...), dinámica comercial, suma fija s/ compras del mes de (...) s/acuerdo (...), débito de suma fija por apertura (...) según neg. nacional, por reapertura, por compra volumen mes de octubre, entre otros, los consideraron como comprensivos de los conceptos de bonificaciones por volumen de compras, mientras que excluyeron los casos en los que se desprendían las leyendas ‘puntera, logística, evento o publicidad’”, exponiendo su resultado en el Anexo V de la presente pericia, el cual es traducido en porcentuales en el conteste del pto. 8.3, donde se concluye que, producto del trabajo realizado, se obtiene que de seiscientos treinta y cinco notas de débito verificadas el noventa coma setenta y uno por ciento (90,71%) representa a descuentos o bonificaciones por volumen, mientras que el nueve coma veintinueve por ciento (9,29%) no representa a tal concepto.

Por todo lo expuesto, efectuado un análisis del informe de los peritos en esta instancia, los resultados de las pericias practicadas en oportunidad del proceso determinativo, como la medida para mejor proveer dispuesta en su oportunidad, arribo a la opinión que no puede negarse al sector hipermercadista –teniendo en cuenta su envergadura y dinámica comercial– la emisión de notas de débito que contengan bonificaciones por épocas de pago, volumen de ventas u otros conceptos similares, “máxime” cuando las mismas se efectúan en el mismo período fiscal y corresponden a operaciones o actividades de las que derivan los ingresos objeto de la imposición. En cuanto al respaldo documental, éste se refleja en las propias notas de débito y los asientos contables, por lo que no creo conveniente proceder a discutir si correspondería emitir notas de crédito como tampoco indagar sobre la existencia de una simetría contable (es decir cómo fueron tratadas por los proveedores) por cuanto la norma en examen nada dice a su respecto. Por ello, soy de la opinión que corresponde hacer lugar al agravio impetrado por los recurrentes, en el entendimiento que las notas de débito discutidas se corresponden con el concepto de bonificaciones “X %” sobre compras y suma fija, representativo de descuentos de los proveedores sobre el precio de venta con

fundamento en los volúmenes de transacción, teniendo en cuenta la ponderación efectuada en la pericial contable.

Ante lo votado, corresponde dar las pautas a efectos de proceder a reliquidar la materia imponible. Así a los montos consignados a fs. 4.273/74, que se corresponden con los expuestos a f. 6.261 (pericial contable), por las sumas de pesos ciento setenta y un millones seiscientos setenta y seis mil novecientos setenta y tres con sesenta y nueve centavos (\$ 171.676.973,69) para el año 1999; pesos ciento setenta y cuatro millones treinta y dos mil ochocientos quince con noventa y tres centavos (\$ 174.032.815,93) para el 2000 y pesos ochenta y un millones seiscientos cuarenta mil treinta y siete con seis centavos (\$ 81.640.037,06) para el año 2001, debe aplicarse el porcentual de excepción –nueve coma veintinueve por ciento (9,29%)–, siendo su resultado el que debe incorporarse como ingreso gravado en el impuesto sobre los ingresos brutos, quedando el resto excluido de la materia sujeta a imposición, lo que así declaro.

C. En lo que respecta al agravio a la conformación de los montos incluidos en el régimen de regularización, Ley 12.727/12.837, el cual surge a fs. 4.143/4.147, y copia de f. 5.040, se constata que la firma incorporó a la citada moratoria las siguientes sumas: 1999/12, pesos un millón trescientos cincuenta y ocho mil trescientos veintinueve con setenta y siete centavos (\$ 1.358.329,77); 2007/12: pesos un millón ochocientos setenta mil trescientos cincuenta y cuatro con veintidós centavos (\$ 1.870.354,22); y 2001/12: pesos un millón setecientos cuatro mil cuatrocientos veintinueve (\$ 1.704.429). Dichos montos, según lo expresado oportunamente por Carrefour, comprendió los montos de las notas de débito que surgen del papel de trabajo que luce a f. 4.207, situación que es reconocida por la inspección a f. 4.356, y que integran conceptos puntera, flash lineal, central de pagos, incorporación de productos, repositor, tronco común, bonf. vs., desc. vs., cumpleaños, etcétera.

Que como lo he expresado en el antecedente Carrefour S.A. del 6/3/13 (Expte. 2306-2306-401.849/02), los montos expuestos en el citado plan se corresponden a todos los períodos cuestionados, es decir 1999, 2000 y 2001, no siendo acertada la opinión de la autoridad de aplicación, la cual intenta tratar a los mismos como declaración de mayores ingresos para el período 12 de cada uno de los años. La idea de que el acogimiento lo sea por algunos meses es equivocada, ya que el período fiscal del impuesto sobre los ingresos brutos es anual. Dicha situación es reconocida a fs. 5.373/5.374.

A su turno la representación fiscal contesta, sobre el tema de trata a f. 5.379, que se estará al criterio expuesto en la Consulta 105/04, aplicable en la etapa que el Tribunal disponga. De la consulta referenciada “supra”, se estableció para otros períodos, pero en idéntica situación, que no es correcto inferir que al realizar el acogimiento de la forma en que lo hizo declaró nueva base imponible para los meses de diciembre de cada año y no regularizó los restantes anticipos del año, por lo que entiendo que resulta claro y notorio que el contribuyente pretendió regularizar la deuda determinada para dichos períodos fiscales 1999, 2000 y 2001, respectivamente, por lo que es procedente reflejar dichos montos en los F. R-222 en cada una de las posiciones mensuales, considerando para ello el pto. 5 del informe pericial contable de fs. 6.248/6.249, lo que así voto.

D. Que con relación al agravio de haber sido incorporado los importes que exhiben los saldos de las Cuentas 53.000.000, 52.200.000, 53.900.900 y 65.100.000 como ingresos gravados para el año 2000, cuya diferencia asciende a la suma de pesos ciento quince

millones noventa y ocho mil quinientos treinta y cuatro (\$ 115.098.534), según consta en el informe final a fs. 4.345 y 4.346, los peritos contadores se han pronunciado técnicamente sobre este punto el que se identifica con el N° 6, que luce a fs. 6.249/6.254. En el mismo se detalla la conformación del monto ajustado de la siguiente manera: Cta. 53.000.000 - “Crecimiento por compras” por pesos diecinueve millones sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y siete (\$ 19.062.857); Cta. 53.200.000 - “Coop. de Centraliz. Pagos” por pesos tres millones sesenta y cuatro mil seiscientos siete con veintidós centavos (\$ 3.064.607,22); Cta. 53.900.900 - “Otras aportaciones” por pesos noventa y dos millones trescientos ochenta mil sesenta y nueve con treinta y nueve centavos (\$ 92.380.069,39) y Cta. 651 - “Bonif. apertura” por pesos quinientos noventa y un mil con noventa y tres centavos (\$ 591.000,93). Para el análisis de la composición de dichos importes se partió del estudio del armado del balance de publicación por el período 2000, siendo que arriban a la conclusión que las bonificaciones informadas por la firma por un total de pesos doscientos cincuenta y un millones trescientos cincuenta y seis mil cuatrocientos treinta y ocho con un centavo (\$ 251.356.438,01) es superior a los pesos doscientos dos millones cuatrocientos noventa y nueve mil setecientos cincuenta y siete (\$ 202.499.757), que surgen de los registros contables. Expresan que, dentro de las cuentas de ingresos se registraron inicialmente de forma automática las notas de débito emitidas donde existen registraciones que el contribuyente denomina “asientos que pasan por batch” y que posteriormente en algunos casos se reclasifican hacia otras cuentas de forma manual (registraciones denominadas “asientos que no pasan por batch”). Seguidamente procedieron al examen de la composición de las cuentas denominadas crecimiento por compras y otras aportaciones. De la primera, identificada bajo el N° 53.000.000, señalan que del libro diario mecanizado N° 403 al F° 79, el saldo de la cuenta se origina en un único asiento contable de reclasificación desde la Cuenta 56.000.000 denominada “Descuentos conseguidos compras registrado con fecha 31 de diciembre de 2000 bajo el N° 17.965”. Esta última se encuentra conformada básicamente por varios asientos de reclasificación correspondientes a operaciones registradas en los meses de enero a marzo de 2000 y con relación a ella se analizó el mayor de la misma observando tres asientos de reclasificaciones provenientes del Sistema CVT (antecesor del Sistema Thales que comenzó a utilizar la firma a partir del mes de abril del año 2000). De la investigación realizada pudo verificarse que el total del importe de la cuenta consta de reclasificaciones en concepto de bonificaciones efectuadas durante los meses enero/marzo y bonificaciones CMI que, de acuerdo con lo informado por la sociedad, no corresponde a proveedores locales.

Con relación a la Cuenta 53.900.900, denominada “Otras aportaciones”, informan los técnicos que comenzó a utilizarse a partir de la implementación del Sistema Thales. El origen corresponde a reclasificaciones directas provenientes de la Cuenta 53.100.000 - “Tronco común nacional”, siendo que se auditó una muestra que representa el ochenta y tres por ciento (83%) del saldo de la cuenta, ascendiendo la misma a la suma de pesos setenta y seis millones setecientos cuarenta y tres mil setecientos setenta y ocho con noventa y ocho centavos (\$ 76.743.778,98).

Que así las cosas, encuentro razonable y comparto lo dictaminado por el perito adscripto a este Tribunal, en cuanto considera en este punto que las reclasificaciones no conforman la totalidad de las diferencias consignadas por el inspector en el informe final de Autos. Por lo que corresponde excluir del mismo los importes resultantes de pesos diecinueve millones sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y siete (\$

19.062.857) (perteneciente a la Cta. 53.000.000) y pesos setenta y seis millones setecientos cuarenta y tres mil setecientos setenta y ocho con noventa y ocho centavos (\$ 76.743.778,98) = (Cta. 53.900.000), los que totalizan pesos noventa y cinco millones ochocientos seis mil seiscientos treinta y cinco con noventa y ocho centavos (\$ 95.806.635,98), siendo la suma residual la que debe ponderarse a los efectos de practicar el ajuste impositivo para el año 2000. Por todo ello, voto por proceder a reliquidar este concepto.

E. En lo atinente al armado del coeficiente unificado de Convenio Multilateral, y cómo se confecciona el mismo cuando es incorporada otra jurisdicción, en este caso La Pampa, la empresa entiende que si bien para el año 1999 obtuvo ingresos por pesos seiscientos setenta y siete (\$ 677), por la faena de dos animales (mes de setiembre y diciembre), éste estuvo vinculado a los fines de no perder la matrícula otorgada por el O.N.C.C.A., siendo que verdaderamente su actividad económica en dicha jurisdicción comenzó en el año 2000, por lo que los ingresos generados en este período fueron liquidados directamente por aplicación del art. 14, inc. a), de C.M.

Que el artículo citado textualmente dice: “En caso de iniciación de actividades comprendidas en el régimen general en una, varias o todas las jurisdicciones, la o las jurisdicciones en que se produzca la iniciación podrán gravar el total de los ingresos obtenidos en cada una de ellas, pudiendo las demás gravar los ingresos restantes con aplicación de los coeficientes de ingresos y gastos que les correspondan. Este régimen se aplicará hasta que se produzca cualesquiera de los supuestos previstos en el art. 5”. Así éste señala: “A los efectos de la distribución entre las distintas jurisdicciones del monto imponible total, se consideran los ingresos y gastos que surjan del último balance cerrado en el año calendario inmediato anterior”.

Existen distintos antecedentes, previo al dictado de la Res. Gral. C.A. 1/05 (ordenamiento de resoluciones generales de C.A. donde se había expedido las Comisiones Arbitral y Plenaria, sobre el tema, con pronunciamientos divergentes al dar tratamiento del caso concreto (vg. “Gasnor S.A.”, Res. C.A. 11/93 y “Gas Natural Ban S.A.” Res. C.A. 14/96 y Res. Com. Plen. 2/97). Asimismo, en “Auchan Argentina S.A. c/prov. de Buenos Aires”, Res. 15/03, se fijó el momento en que se produce el “inicio de actividades” en la primera facturación realizada. Por ello, fue necesario para el órgano de aplicación de la Ley de Convenio Multilateral redefinir las cuestiones, concluyendo el mismo en la decisión adoptada por la Comisión en la Res. Gral. C.A. 91/03, luego receptada por la Res. Gral. C.A. 1/05 y modificatorias (hoy Res. Gral. C.A. 2/10).

Dicho lo que antecede, al decir de Mario Althabe-Alejandra Sanelli, en su libro “El Convenio Multilateral Análisis Teórico y Aplicación Práctica”, 2.<sup>a</sup> Edición actualizada y ampliada, edic. 2007, pág. 220, “... se abrió paso a la distinción de dos situaciones de hecho posibles: a) que sea un contribuyente que inicia actividad (contribuyente nuevo) o b) se trate de un contribuyente que hasta el momento ha sido un contribuyente local o, bien, sea de Convenio en otras jurisdicciones y que inicie actividad en una nueva jurisdicción. En este último caso, hay un alta de una nueva jurisdicción que ya venía tributando el impuesto, sobre la base de esta distinción es que se elabora la mentada resolución”. Del Anexo A, art. 4, de la mentada resolución se expresa que: “Los contribuyentes que inicien actividades asumiendo desde dicho inicio la condición de contribuyentes del Convenio Multilateral –régimen general–, aplicarán el procedimiento

de distribución de base imponible previsto en el art. 5 del Convenio cuando, con relación a la actividad desarrollada, en el balance comercial se reflejen conjuntamente las siguientes condiciones: a) la existencia de ingresos y gastos, cualquiera sea la jurisdicción a la que los mismos resulten atribuibles; y b) el desarrollo de un período de actividad no inferior a noventa días corridos anteriores a la fecha de cierre de ejercicio. Iguales requisitos a los señalados en los incisos precedentes deberán verificarse en las determinaciones de ingresos y gastos, en el supuesto de contribuyentes que no lleven registraciones contables que les permitan confeccionar balances (fuente Res. Gral. C.A. 91/03). Como consecuencia de ello hay que distinguir si el nuevo contribuyente tiene actividad con ingresos y gastos hasta la fecha de cierre del primer balance, por un período inferior o superior a tres meses. Para el primer supuesto, no deben tomarse los ingresos y gastos para el cálculo del coeficiente, debiendo distribuirse a cada jurisdicción donde inició actividades el total de los ingresos que en ellas se produzcan. En el segundo caso, deberán computarse los ingresos y gastos que se han producido en el ejercicio cerrado y calcular el C.U., mientras tanto atribuirá los ingresos en forma directa a la jurisdicción que se produzca, todo ello conforme la doctrina emanada de la obra citada más arriba.

Para el caso que se discute, Carrefour S.A., se inscribe en la jurisdicción declarando en el CM-02 como fecha de inicio de actividades el 30/9/99 (f. 116), y es la misma la que, a f. 5.007 vta. de su libelo recursivo, expresa que: “durante el año 1999 y al solo efecto de no perder la matrícula otorgada por la Oficina Nacional de Control Comercia Agropecuario (O.N.C.C.A.) mi mandante contrató con el Frigorífico Exportaciones Agroindustriales Argentinas S.A. el servicio de faena de dos novillos, uno en el mes de setiembre y otro en el mes de diciembre del año 1999. Esta actividad meramente formal ... no tiene entidad para considerar al año 1999 como representativo del inicio de actividades. Sólo en el año 2000 mi representada desarrolla actividades en la provincia de La Pampa propias de su principal objeto social”, así como también el cierre de su balance comercial es del 31 de diciembre de cada año, por lo que concluyo que corresponde atribuir en forma directa los ingresos obtenidos en la jurisdicción de La Pampa, con relación al año 1999, debiendo elaborarse el coeficiente unificado integrando los ingresos y gastos producidos y soportados para dicha jurisdicción, por lo que le asiste razón al organismo fiscal en este punto, lo que así voto.

F. Por su parte, y con relación a los agravios vertidos en torno a la naturaleza de los intereses resarcitorios, el art. 86 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de modificatorias ulteriores, establece que: “La falta total o parcial de pago de las deudas por impuestos, tasas, contribuciones u otras obligaciones fiscales, así como también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengarán sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de pedido de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento a treinta días incrementadas hasta en un ciento por ciento (100%) y que será establecido por el ejecutivo a través del Ministerio de Economía ...”.

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del art. 86 del citado cuerpo normativo pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término,

prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado (conf. Villegas Héctor, “Derecho Penal Tributario”, De Lerner, pág. 158). En igual sentido me he pronunciado en Autos: “Comindar San Luis S.A.”, del 19/10/06, “Cables Epuyen S.R.L. del 26/6/12, Registro N° 1.696, “Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.” del 21/6/12, Registro N° 1.694, y recientemente en “Solares Alejandro Héctor” del 30/10/12, entre otros. Por ello, deben ser aplicados a la suma resultante, luego de efectuadas las reliquidaciones, en el impuesto que se propugnan en los párrafos que anteceden.

G. Que con relación al incumplimiento de los deberes materiales constatados en Autos, y la alegada prescripción, atento el reconocimiento formulado en el pto. C del presente, la misma se encuentra interrumpida por imperio de lo normado en el art. 134, inc. 1, del Código Fiscal.

En cuanto al argumento introducido por los apelantes en cuanto no haber incurrido en la conducta tipificada y sancionada por el art. 53 del Código Fiscal, t.o. en 2004, y cs. de años anteriores. Tal precepto legal establece: “El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar ...”. Seguidamente la misma norma prevé expresamente las causales exonerativas de dicha sanción, al establecer que “... No incurrirán en la infracción reprimida quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o derecho. Tampoco se considerará cometida la infracción en los casos de contribuyentes que presenten la declaración jurada en tiempo oportuno, exteriorizando en forma correcta su obligación tributaria, aún cuando no efectúen el ingreso del gravamen adeudado en la fecha del vencimiento ...” (el resaltado pertenece a este acto).

Que tal como lo ha dejado sentado este Tribunal, la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de Autos: “Supermercado Mayorista Makro S.A.”, de fecha 8 de febrero de 2001, en idéntico sentido Banelco S.A., Sala I, del 16/4/09).

Que en cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, es dable recordar que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N. 31/8/61, “Laboratorios de Electroquímica Médica”, L.L. 105-22). Tal es la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: “... únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo) ...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, “Derecho Financiero”, ED. 1997, V. II, págs. 753 y ss.). La figura del art. 53 del Código Fiscal –t.o. en 2004– exige un mínimo de subjetividad, o sea de culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculporia el error excusable. En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de Apelación de la provincia de Buenos Aires, Sala III, en Autos: “A.V.H. San Luis S.R.L.”, de fecha 30 de mayo de 2006.

Que se impone subrayar que respecto a la invocación del error excusable por parte del recurrente, soy de la opinión que no se receptan en el caso las particularísimas y excepcionales circunstancias fáctico-jurídicas a los efectos de considerar precedente



eximir de la multa, por lo que corresponde ratificar la multa que fuere impuesta en el art. 3 de la resolución traída por vía de recurso, la cual deberá calcularse sobre la suma que arrojen los nuevos cálculos de la reliquidación del impuesto.

H. Que en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes ejercen las funciones del órgano de administración de la firma, con relación al pago del impuesto, intereses y multas, es importante destacar que la enumeración del art. 18 del C.F. –t.o. en 2004 y cs. ulteriores– en el Tít. IV - “De los sujetos pasivos de las obligaciones fiscales”, es taxativa. El mismo reza: “Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos– las siguientes personas: 1. los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. ...”. A su vez el art. 21 establece, párrafos 1 y 2: “Los responsables indicados en los arts. 18 y 19 responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”.

Que ha dicho esta Sala que son responsables solidarios los terceros que la ley ubica al lado del sujeto principal y, aunque sea ajeno al hecho imponible en sí, coexiste con el contribuyente y la ley le atribuye el carácter de sujeto pasivo y responsable solidario del deudor principal.

Que la situación jurídica del responsable solidario está muy lejos de la de ser castigado por el no cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente. No se lo obliga con finalidad correctora y/o represora sino por el contrario lo que se persigue solamente es garantizar el cobro del crédito fiscal (T.F.A., Sala I, en Autos: “Cabral S.A.”, Sent. del 21/12/01, “Tria S.A.”, 28/10/04, entre otras).

Que en este orden también cuadra destacar que la responsabilidad de los representantes no nace como consecuencia de haber fracasado la intimación al principal, su obligación está en la misma línea o plano con aquél (conf. T.F.A.-P.B.A., Sala I, in re, “Frigorífico del Oeste”, 21/12/01; “Transportes Ader S.A.”, del 18/5/06, entre muchas otras). Entiendo que el fundamento del art. 21 del C.F. (t.o. en 2004 y cs. ulteriores) radica en el hecho de que el legislador ha creado una responsabilidad solidaria similar a la existente en el derecho privado (arts. 2003 y 2013, inc. 9, del C.C.), sin beneficio de excusión, ello a fin de garantizar el buen orden de las cuestiones tributarias y prevenir por vía de la particular solidaridad creada por la ley fiscal la evasión (Conf. Sala I, en Autos: “Iggam S.A.I.”, Sent. del 18/2/05, Registro N° 452).

Por ello, la extensión de responsabilidad solidaria se refiere a una obligación pasada (impuestos vencidos), es decir por períodos durante los cuales los agraviados ejercían cargos de administración de la firma. En este sentido, este cuerpo, en numerosos pronunciamientos, ha dejado sentado que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues, probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación (conf. T.F.A.-P.B.A., en Autos: “Cooperativa Farmacéutica Junín L.T.D.A.”, del 2/11/01, Sala III, en “Cater Cook” del 7/9/04).

Dicho lo que antecede, y con relación a los Sres. Manuel Cordón y Osvaldo Domínguez, es procedente confirmar la responsabilidad solidaria, con relación al pago del impuesto que surja luego de efectuada la liquidación conforme las pautas de los ptos. B, C y D del presente decisorio, como también con relación a la multa por omisión aplicada, con más los intereses del art. 86, C.F. (t.o. en 2004), lo que así declaro.

I. Con relación al caso federal planteado, no siendo ésta una instancia válida para ser resuelto, deberá tenérselo presente para su oportunidad.

Por ello,

RESUELVO:

1. Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación de fs. 4.978/5.019, 5.295/5.300 y 5.301/5.306, presentados por el Dr. Horacio D. García Prieto, en representación de Carrefour Argentina S.A., y de los Sres. Osvaldo Domínguez y Juan Manuel Cordón, contra la Res. determinativa y sumarial 719/04, de fecha 3 de setiembre de 2004, dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas (fs. 4.770/4.797). 2. Ordenar a la Agencia Recaudación Buenos Aires que practique nueva liquidación del impuesto sobre los ingresos brutos, de acuerdo con las pautas vertidas en los incs. B, C y D del presente decisorio. 3. Confirmar la multa impuesta en el art. 3 de dicha resolución, la que deberá ser calculada sobre los nuevos montos que arroje la reliquidación que se ordena en el inciso precedente. 4. Confirmar la responsabilidad solidaria de los Sres. Juan Manuel Cordón y Osvaldo Domínguez con relación al pago del impuesto y multa luego de efectuada la liquidación conforme las pautas del pto. 2, con más los intereses del art. 86, C.F. (t.o. en 2004). Regístrese, notifíquese y devuélvase a esta Sala para proseguir con la etapa procesal pertinente.

Disidencia parcial de la Dra. Dora Mónica Navarro:

Sin perjuicio del elevado criterio de la Cra. Estefanía Blasco, he de anticipar que disiento con parte de la solución que han propiciado en función de las circunstancias de hecho y derecho que desarrollaré.

De manera preliminar debo señalar que adhiero a lo expuesto por la vocal instructora con relación al planteo de nulidad impetrado por los apelantes, rechazándose en consecuencia el agravio respectivo.

A lo expuesto por mi colega, cabe agregar que las razones por las cuales el organismo recaudador rechaza la prueba pericial realizada y procede a dictar una medida para mejor proveer, han sido suficientemente explicadas en los Considerandos de la resolución y se corresponden con las facultades que le son propias en cuanto a la valoración de la procedencia de aquélla, respecto de la clarificación de las cuestiones controvertidas (vide a 4781). Y ello no implica restricción de la audiencia a prueba ni vulnerar el derecho de defensa y, aún cuando la falta denunciada por el recurrente hubiere existido, ella sería reparable por vía de apelación (T.F.A.-P.B.A., “Vittorioso Manuel”, T.F.A., 14/10/97). En igual orden de ideas, “Supermercados Mayoristas Makro S.A.”, del 8/2/01, y “San Juan S.A.”, del 5/12/01, ambos de esta Sala III. En realidad, la discrepancia del quejoso traduce una mera disconformidad subjetiva,

agravio que no hace a la validez formal sino a la justicia de la decisión, y que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (conf. “Scalona Miguel Angel”, T.F.A., 3/4/97).

No obstante lo señalado, la instrucción, en uso de facultades propias del cuerpo (art. 20 del Dto.-Ley 7603/70), hizo lugar a la prueba pericial tal como se expone en providencia de f. 5.390.

Este Tribunal ha sostenido que para que proceda la declaración de nulidad, se debe estar en presencia de un acto viciado de tal manera que se le haya impedido al contribuyente el ejercicio amplio de su derecho constitucional de defensa en juicio. Por ello, cabe entender que las deficiencias señaladas por los apelantes pierden virtualidad, en la medida que han podido interponer el recurso en examen, desarrollando con amplitud las defensas que estimó pertinentes frente a las pretensiones del Fisco en la cuestión litigiosa (conforme sentencias del T.F.A. en “IN.DE.CO. Minoli S.A.C.I.” de fecha 16/11/00 y “Tatedetuti S.A.” de fecha 4/11/04). En igual sentido, este cuerpo se expidió en “Cía. de Omnibus Maipú S.R.L.”, Sentencia de fecha 26/10/82, al afirmar que “la nulidad sólo resulta procedente cuando existe un interés jurídico lesionado que no puede ser reparado por la vía de la apelación”.

Ahora bien, debo adelantar que discrepo con el análisis y las conclusiones a las cuales arriba la distinguida vocal en el pto. B, del Considerando III, allí se analiza la naturaleza y los conceptos que comprenden las notas de débito emitidas por Carrefour S.A., bajo los ítems: bonificaciones, “% sobre compras” y “sumas fijas”.

En este sentido, puedo ver que las partes discrepan en cuanto al tratamiento a otorgar a las respectivas notas de débito emitidas por estos “conceptos”, ello así por cuanto el contribuyente ha procedido a reconocer la gravabilidad de las mismas por otros conceptos, tales como puntera de góndola, publicidad, etc., tal como se evidencia del propio escrito recursivo –ptos. 6 y 7–.

En ese orden, cuestionan la postura del Fisco de querer gravar la totalidad de los importes de las notas de débito, hecho que implicaría en cierto modo reconocer que este tipo de contribuyente no obtiene descuentos y/o bonificaciones por volumen, posición que se torna en principio insostenible.

Por su parte el Fisco concluye –vide a f. 4.783 vta.– que del análisis de la documentación aportada por los proveedores y la información suministrada acerca del tratamiento contable e impositivo, las expresiones “sumas fijas” y “% s/compras” son parámetros de las bonificaciones, en función de las cuales se expresan los montos periódicos de las notas de débito, pero no implica que dichas expresiones sean descuentos de mercaderías. A ello agrega “... el contribuyente otorga igual tratamiento contable a las denominadas ‘bonificaciones por sumas fijas’ y/o ‘% s/compras’ que el resto de las bonificaciones (tales como flash lineal, puntera de góndola, etcétera). Que, asimismo, al requerírsele información a los proveedores, éstos han respondido que no le otorgan a tales conceptos el carácter de bonificaciones y descuentos en los términos del art. 149 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires –Ley 10.397– (t.o. en 1999) y cs. de años anteriores. Que de este modo el distingo que realiza la firma al momento de formular su conformidad parcial carece de sustento. Configurando las bonificaciones

en cuestión ingresos en los términos del art. 147, 2.º párrafo, del mencionado texto legal, y como tal sujeto a imposición ...”.

Que en este orden, más allá de los argumentos expuestos por los apelantes en los ptos. 6.1 a 6.4 del recurso obrante a fs. 4.978/5.019, respecto de la naturaleza contable y jurídica de las notas de débito y/o crédito, quiero adelantar que para la resolución de las presentes seguiré los fundamentos expuestos en “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia”, Sentencia del 18/7/06; “Supermercados Toledo S.A.”, del 26/10/09, “Supermercados Norte S.A.”, del 18/12/12, entre otras de la Sala III, la cual integro.

Corresponde realizar un análisis del inc. a), del art. 163, del Código Fiscal (t.o. en 2004) –ídem inciso del art. 149, t.o. en 1999– referido a deducciones por devoluciones, bonificaciones y descuentos, donde se puede concluir que su procedencia requiere el cumplimiento de tres condiciones: que sean “efectivamente acordados”, que correspondan al período fiscal que se liquida y que se trate de conceptos admitidos por los usos y costumbres. Si bien esta norma se refiere a conceptos a deducir de la base imponible del impuesto a tributar por los proveedores, su análisis nos permite determinar un paralelismo con el tratamiento dado por el contribuyente a estos conceptos.

Cuando la norma se refiere a “efectivamente acordados”, debemos entender en el sentido de que tales descuentos y bonificaciones son efectivamente otorgados, es decir, obedecen a disminuciones o rebajas en el precio realizados por el vendedor, quien en definitiva es el único que está en posición de establecer el “precio real” ya sea por considerar el volumen de ventas o la época del pago. Por lo cual y siguiendo un hilo conductor de la norma en análisis, no es posible aceptar que conceptos distintos a estos, instrumentados a través de notas de débitos emitidas por Carrefour Argentina S.A. en su actividad de comprador, encuentren cabida en la norma del art. 163, inc. a), del Código Fiscal.

Siguiendo en este análisis, corresponde traer a consideración lo señalado por la Corte de Suprema de Justicia en la Causa: “Parfums Francais S.R.L. s/recurso de apelación” del 16/6/92, respecto al tratamiento a dispensar a este tipo de bonificaciones. “... Se advierte, en consecuencia, que las bonificaciones y descuentos deducibles para establecer el ‘precio neto de venta’ son aquéllos que se realicen en función de la modalidad en que se formalice el pago de una operación normal de compraventa por lo que corresponde excluir, cualquiera que sea el rótulo con que los registre, los beneficios que el vendedor otorgue al comprador por prestaciones accesorias –en el caso la publicidad del producto– ...” (lo subrayado me pertenece).

Entendemos pertinente, con el fin de desentrañar la verdadera naturaleza de los descuentos, recurrir a consultar a los proveedores involucrados, y ello con la finalidad de dejar debidamente demostrado que lo que la empresa califica como “descuentos obtenidos de los proveedores por volúmenes de compra” representarían conceptualmente una suerte de transferencias de ingresos derivados de prestaciones de servicios realizadas por el supermercado y, por consiguiente, una actividad gravada por el impuesto sobre los ingresos brutos.

Al respecto, no se encuentra en discusión que una parte de los importes reflejados en notas de débito han sido reconocidos por el sujeto pasivo como representativos de

ingresos gravados, circunstancia que dió motivo a su regularización a través de plan de pagos, hecho que justificaría la gravabilidad de la totalidad de las notas de débito, sin embargo y tal como lo adelanté, dicha conclusión no puede resultar ajustada a derecho en función de los elementos probatorios obrantes en las presentes actuaciones, analizados a la luz de la búsqueda de la verdad material inmersa en las facultades que confiere al cuerpo el art. 15 de la ley orgánica.

En este orden, corresponde meriturar la prueba producida en Autos, para lo cual será necesario no solo analizar las conclusiones a las cuales arriban los expertos sino la documentación relevada por los mismos (Anexos III y IV del citado informe pericial, obrante a fs. 6.286/6.342).

Es así que respecto a este punto el Tribunal oportunamente solicitó a los expertos, además de los puntos propuestos por los apelantes que “... los listados que se tomen como muestra mensual, deberán consignar los datos que a continuación se detallan: razón social; N° de factura; fecha; importe; concepto; notas de crédito; notas de débito. Asimismo, una vez efectuada la muestra de trabajo, deberá relacionarse la nota de débito emitida por Carrefour con la documental emitida por su proveedor o registración (vg. nota de crédito registrada como gasto, como venta, etcétera.) ...”. Por su parte, teniendo en cuenta el volumen de documentación que involucra el procedimiento, los expertos tomaron una muestra de seiscientos treinta y cinco comprobantes, según listados obrantes a fs. 5.451/5.460.

En el Anexo III, se procedió a relevar la información solicitada, tal como nombre de proveedor, número de comprobante, importe, concepto de los mismos, así como también su ubicación en los registros de la firma.

Por otra parte, en Anexo IV, los expertos realizan un relevamiento de la información extraída de los oficios realizados a los proveedores en el marco de la prueba informativa. En el mismo no solo exponen los datos de cada comprobante sino también las respuestas de los proveedores al cuestionario realizado, para luego realizar las conclusiones, las cuales fueron resumidas en el respectivo informe (vide a fs. 6.258 y 6.269).

Es así que respecto de la emisión de notas de crédito y tratamiento –por parte del proveedor circularizado– los expertos arriban a disímiles conclusiones, así el perito adscripto a este Tribunal, indica “... debo aclarar sobre las respuestas de los proveedores que manifiestan únicamente que emiten una nota de crédito ante la nota de débito de ‘Casa’, sin denotar como es la registración contable específica de la misma (gasto o menor venta) no me permite concluir si es descuento o bonificación ...”. Por su parte, el perito de parte dice: “... considero que la manifestación del proveedor sobre la emisión de una nota de crédito ante la recepción de las notas de débito de Carrefour Argentina S.A. (noventa y tres comprobantes), debe considerarse como el reconocimiento del proveedor de la existencia de un descuento o bonificación...”.

Por lo expuesto, ante la disímil apreciación y conclusiones a las que arriban los peritos intervinientes, respecto al tratamiento a otorgar a las notas de crédito, su dictamen resta fuerza convictiva y deviene insuficiente para enervar el reclamo fiscal, en este aspecto. Por su parte, no puedo dejar de considerar lo señalado en el art. 474 del C.P.C.C.-P.B.A. “... La fuerza probatoria del dictamen será estimada por el juez teniendo en

consideración la competencia de los peritos, la uniformidad o disconformidad de sus opiniones, los principios científicos en que se fundan, la concordancia de su aplicación con las reglas de la sana crítica y demás pruebas y elementos de convicción que la causa ofrezca”.

A ello, debo agregar que es el juez quien ejerce la jurisdicción con imperio sobre la base de la convicción que en su espíritu se conforma a partir de toda la actividad procesal desarrollada y no simplemente recurriendo de manera mecánica a un dictamen pericial. En este sentido la Corte dijo “Las conclusiones periciales no obligan al sentenciante (art. 474, C.P.C.) máxime cuando se refiere a circunstancias o hechos cuyo acaecimiento surgiría del cálculo de probabilidades efectuado dentro del contexto de la mecánica del evento pero que no fuera corroborado por prueba alguna aportada por quien esta obligado a ello” (S.C.B.A., Ac. 49.735, 26/10/93).

Es que: “Las conclusiones de una pericia no tienen valor vinculante, no obligan al sentenciante, no resultando por ello absurdo el apartamiento de las mismas, cuando las razones alegadas son suficiente para ello” (S.C.B.A., Ac. 88.635, S. 6/9/06, entre muchos otros).

En función de ello, procederé a analizar la información relevada por los expertos en los citados anexos. Del Anexo III, que corresponde al relevamiento de las notas de débito, surge que las mismas fueron emitidas por conceptos muy diversos, tales como descuentos adicionales –que están relacionadas con facturas de compras–; bonificaciones sobre la facturación de un determinado mes; bonificación de suma fija por logística; suma fija por negociación nacional; dinámica comercial; suma fija por apertura; etc.; circunstancia que por sí sólo no me permite determinar, la naturaleza de los conceptos involucrados, si bien la lectura de las mismas ofrecen una primera aproximación respecto al tratamiento a dispensar.

En efecto, las notas de débito, en las cuales se hace referencia a un porcentaje de descuento sobre determinadas facturas de compra y/o volumen de compra en determinado período según acuerdos, permiten arribar a la conclusión que estamos ante un descuento sobre el precio de venta oportunamente realizado, situación que –de algún modo– debe ser ratificada por el proveedor, a través de la emisión de la respectiva nota de crédito y/o registración y contabilización de la nota de débito del hipermercado.

En este orden, puedo agregar que no se cuestiona la validez de la nota de débito, emitida por parte de Carrefour, sino que lo relevante a tener en cuenta es que dichos descuentos –reflejados en notas de débito–, deben ser efectivamente acordados, y quien debe otorgarlos, es el vendedor de los respectivos productos, más allá de la “práctica habitual” en la relación comercial que puede tener la firma Carrefour Argentina S.A., con sus proveedores.

Siguiendo con la línea de análisis expuesta, de las respuestas de los proveedores, resumidas en Anexo IV, se puede apreciar que algunos proveedores indican con claridad el tratamiento contable otorgado a las notas de débito. Sin embargo, otros proveedores señalan que dado el tiempo transcurrido es imposible informar el tratamiento otorgado a las notas de débito señaladas en el oficio, o en otros casos simplemente señalan que las citadas notas de débito no son registradas en su contabilidad sino que proceden a emitir y registrar un documento propio, como es la nota de crédito.

En este orden, y tal como concluyen los expertos en su informe pericial (vide a f. 6.259), sólo determinados proveedores han informado que las respectivas notas de débito indicadas en el oficio, fueron registradas oportunamente como “descuento y/o menor venta”. Esta situación se da en ciento treinta y cuatro comprobantes, que representan el veintiuno por ciento (21%) del total de la muestra, correspondiendo dichos comprobantes a los siguientes proveedores: Bebidas de calidad para Argentina S.A.; Cadbury Stani S.A.I.C.; Cayetano Andolina e Hijos; Cerv. y maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G.; Chiról S.A.; Colgate Palmolive Argentina S.A.; Collar Plast S.R.L.; Compañía Distribuidora de Aguas S.A.; Demirdjian Eduardo; Frutos Diego Luis; Gold Mundo S.R.L.; Impo Munro S.A.; Industrias Iberia S.A.I.C.; Jose Erario e Hijos; La Fármaco Argentina I y C.S.A. Hisopos; La Ganadera Nueva Escocia S.A.; Laboratorio Ferrini S.A.; Leonardo Wolf S.A.; Lumilagro S.A.; Maculan S.A.I.C.F. e I; Molinos Ala S.A.; Molinos Tresa S.A.; Plip S.H.; Prifamon S.A.I.C.; R.A. Intertrading S.R.L.; Rasic Hnos. S.A.; Ricol S.A.; Rigolleau S.A.; Rivara S.A.; Roberto Pasmanter S.A.; Russ S.R.L.; Verónica S.A.C.I.A.F.E.I.

Sin embargo y tal como lo señale precedentemente, esta circunstancia no debería ser considerada como una limitación para analizar los restantes informes, más aun cuando los datos requeridos datan de más de diez años y otros proveedores no pudieron informar dicha situación ello así por cuanto las notas de débito de Carrefour Argentina S.A., no son registradas sino que proceden a emitir notas de crédito.

En efecto, a los proveedores circularizados, no solo se le requirió que informaran la relación comercial que tenían con Carrefour sino también en el pto. b) “... en las negociaciones que han mantenido con Carrefour Argentina S.A., durante los períodos indicados en el punto anterior, acordaron descuentos fundados en ajustes o adecuación de precio y en los volúmenes de compras (vg. en la modalidad “% sobre compras” y/o “suma fija”); y en pto. e) “El tratamiento que han dado a las notas de débito ... en su registración y documentación soporte”.

Es por ello, que debo recurrir a un análisis integral de ambas fuentes de información, en este orden, partiendo de la información presentada por los proveedores circularizados, observo que –más allá del tratamiento contable dado a las notas de débito que fueron materia de ajustes, pto. e) de la consulta–, algunos han informado que han realizado descuentos que tienen relación con el “% de compras”, agregando a ello que, además han emitido notas de crédito y el tratamiento otorgado a ese documento fue como menor precio de venta.

En este sentido, veo la necesidad de individualizar aquellos proveedores que han aportado información relevante que me lleva a determinar la cantidad de comprobantes que corresponden ser considerados como “descuentos y/o menor venta”, más allá de los indicados por los peritos en esta “clasificación”.

A f. 5.517 obra constestación al oficio realizado por Queruclor S.R.L., quien informa que se acordaron distintos descuentos sobre los precios fundados en cuestiones de logística, como ser volúmenes de compra, por camión entero, ajuste o adecuación de precio, etc. Por su parte, respecto de la contabilización de las notas de débito indica que las mismas se encuentran debidamente registrados a través de la emisión nota de crédito (total de comprobantes: dos).

A f. 5.530 obra contestación de oficio realizado por la firma Regional Trade S.A., la cual informa, respecto al pto. b), que sí han acordado con Carrefour Argentina S.A. realizar descuentos financieros en los precios de los productos comercializados, los cuales varían de acuerdo con los volúmenes de compras efectuadas por el supermercado. Por otra parte, al pto. e) indica que la firma no contabilizó las notas de débito emitidas por Carrefour Argentina S.A., sino que emitió notas de crédito al cliente por el mismo concepto e importe, compensándose los mismos. No expone el tratamiento dado a las citadas notas de débito, por no tener acceso a esa documentación. Por otra parte analizándose las notas de débito y lo informado por el proveedor, corresponde señalar que sólo la nota de débito A001-38355 representa una bonificación por volumen, siendo las dos restantes (A001-41554 y 44715 por apertura local y dinámica comercial), conceptos que no representan una bonificación o descuento por volúmenes de compra (un comprobante a considerar).

Por su parte, La Rural Viñedos y Bodegas S.A. Ltda., a f. 5.531, informa que "... se acordaron descuentos y bonificaciones fundados en los volúmenes de compra mensual y anual y también sumas fijas" (pto. b). Por otra parte, en el pto. e) agrega que el tratamiento que se le ha dado a las notas de débito referenciadas en el oficio, como en la mayoría fueron utilizadas como referencia para comparar los importes resultantes de las mismas con sus notas de crédito. No pueden asegurar estas circunstancias respecto de las citadas notas de débito. No obstante lo indicado, habiéndose analizado las respectivas notas de débito se observa que, algunas de ellas representan de algún modo una retribución por servicios prestados por Carrefour, ello así surge de las notas de débito A0001-45195; A0001-45163; A0001-38334 y A0001-41634, las cuales son por dinámica comercial, logística y Evento 36.º aniversario), por lo cual sólo puede considerarse aquéllas que reflejen una bonificación por volumen (A0001-43016 y A0001-45054) (total a considerar dos comprobantes).

En cuanto a la firma Packall S.A. (continuadora de Resipac Argentina S.A.), vide a f. 5.554 indica que si han acordado descuentos de los mencionados en el oficio. Por otra parte indica que la citada nota de débito, como otras, no es contabilizada sino que luego de controlar que se encuentra dentro de los acuerdos pactados con el cliente, se procede a confeccionar notas de crédito mensuales que toman en consideración el volumen total (total un comprobante).

A f. 5.561 obra contestación de oficio de Ruibal Hnos. S.R.L., quien informa que sí han mantenido negociaciones con Carrefour, en las cuales han acordado descuentos fundados en ajustes o adecuación de precio y/o volúmenes de compra. Por otra parte, indica que las notas de débito referenciadas han merecido su réplica en sendas notas de crédito (total: cuatro comprobantes)

A f. 5.577 consta escrito presentado por la firma Necho S.A., quien indica respecto al pto. b) que de acuerdo con la copia de los contratos oportunamente celebrados, han acordados descuentos fundados en los volúmenes de compra. Por su parte, informa que contra la nota de débito recibida de Carrefour, procedió a emitir notas de crédito – detalladas en el escrito– (un comprobante).

A f. 5.581 obra contestación de oficio realizado por la firma Arcor S.A.I.C., donde informa por un lado que efectivamente se han acordado descuentos fundados en volúmenes de compra, y por otro lado, respecto de la registración de las notas de débito,



que se realizó la correspondiente registración y conciliación con las notas de crédito que se realizaron como contrapartida, figurando así en los saldos de Cuenta Corriente de Arcor S.A.I.C. (seis comprobantes).

A f. 5.598 obra nota presentada por Celpak S.A., donde señala que, en las ventas realizadas a Carrefour, han acordado descuentos y/o bonificaciones sobre los precios de venta con la modalidad de “porcentaje sobre compras” y/o “sumas fijas”. Por otra parte, indica que la nota de débito referenciada (A 0001-27078), ha sido registrada en sus libros mediante nota de crédito (un comprobante).

A f. 5.622, contesta Sucesión de Carlos Kevarkian, indicando si acordaron descuentos fundados en ajuste o adecuación de precios por volúmenes sobre compras. Respecto al tratamiento otorgado a la nota de débito A0001-25206, informa que la misma se reflejó a través de la emisión de una nota de crédito (un comprobante).

A f. 5.640 obra informe de la firma La Papelera del Plata S.A., donde indica que sus integrantes, acordaron descuentos y/o bonificaciones en los precios de venta fundados en los volúmenes de dichas ventas, como “% de venta” y/o “suma fija”. Por otra parte, indica que las notas de débito mencionadas no han sido contabilizadas por la firma, sino que constituyen soporte para las notas de crédito emitidas. No obstante lo indicado, habiéndose analizado las respectivas notas de débito se observa que, algunas de ellas representan de algún modo una retribución por servicios prestados por Carrefour, ello así surge de las notas de débito A0001-42660 y A0001- 387650 (las cuales son por apertura y dinámica comercial, respectivamente), por lo cual sólo puede considerarse aquéllas que reflejen una bonificación por volumen (A0001-25242; A0001- 47119; A0001-42620; A0001-42550; A0001-38645 y A0001-15244) (total seis comprobantes).

A f. 5.641, se encuentra la contestación de oficio realizada por Riverside Agency SAC, en la cual indica por un lado que “las ventas tenían un descuento del cuarenta por ciento (40%) sobre el precio de tapa y al momento del cobro Carrefour Argentina S.A., emitía una nota de débito contra la nota de crédito de Riverside donde se bonificaba un ocho por ciento (8%) más ...”. Adjunta copia de las respectivas notas de crédito (total cuatro comprobantes).

A f. 5.686, la firma R&HL contesta oficio en el cual indica por un lado que si han acordado descuentos fundados en ajuste a adecuación de precio y volúmenes de compra. Respecto de las notas de débito informadas, indica que las mismas correspondieron a la firma y fueron registradas con la documentación soporte pertinente (total nueve comprobantes).

Por su parte, Riva Plast S.A, a f. 5.691, indica que la firma ha efectuado descuentos a Carrefour Argentina S.A., con relación a los volúmenes de compra. En cuanto a las notas de débito referenciadas se ha emitido la respectiva nota de crédito, adjuntando copia de las mismas (tres comprobantes).

A f. 5.696, obra contestación de Cafés La Virginia S.A., en la cual indica por un lado que efectivamente se otorgaron descuentos sobre los importes de volúmenes de venta realizados. Por otra parte, agrega que sin perjuicio de la emisión de esas notas de débito por parte de sus clientes, y su recepción por parte de la compañía, informa que la firma no registra contablemente tales comprobantes sino que procede a emitir la nota de

crédito la cual es contabilizada. Agrega que la nota de crédito es correcta y se corresponde con una normal operatoria comercial, en la cual quien emite la misma es el vendedor (total dos de comprobantes).

Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C. (actual Kraft Foods Argentina S.A.) (f. 5.724) en el pto. b) informa que "... si, han acordado con Carrefour descuentos y/o bonificaciones sobre precios de ventas fundados en los volúmenes de dichas ventas, en la modalidad '% sobre compras' y/o 'sumas fijas'". En el pto. e) expone: "... Las notas de débito recibidas por Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C. de parte de sus clientes fueron tomadas como soporte para la emisión de notas de crédito, en los casos en que correspondía, las cuales se registraron en la cuenta contable relacionada con el objeto de la misma. En aquellos casos en que la operación que daba origen a la nota de crédito al cliente correspondía a casos como promociones, punteras de góndola y similares, las mismas fueron registradas como gastos comerciales. En los casos en que la operación correspondía a descuentos por volumen o por época de pago acordadas con el cliente, las mismas fueron registradas como descuentos o bonificaciones ...". Agrega a ello que "... es imposible relacionar las notas de débito de Carrefour Argentina S.A., detalladas en el requerimiento con las notas de crédito emitidas por Establecimiento Modelo Terrabusi S.A.I.C. ..." (total tres comprobantes).

A f. 5.731 consta contestación de oficio realizado por la firma Rep-Cor S.R.L., en la cual señala que "efectivamente se acordaron descuentos en la modalidad tanto por ciento (%) según volumen de compra. Agrega respecto de la nota de débito detallada en el oficio, indica que la firma ha realizado la correspondiente nota de crédito en concordancia (un comprobante).

A fs. 5.733/5.734 consta oficio presentado por Celulosa Campana S.A., en la cual indica que si acordaron descuentos sobre precios de ventas fundados en ajustes de precios y/o volúmenes de venta, indicando además que las respectivas notas de débitos son registradas a través de la emisión de una nota de crédito. No obstante ello, habiéndose analizado los conceptos involucrados en las respectivas notas de débito, más allá del tratamiento otorgado por el proveedor, el cual no fue indicado, la nota de débito A0001-26945, –por dinámica comercial–, de algún modo representa una retribución por servicios prestados por Carrefour; distinta conclusión puede arribarse respecto de la nota de débito A0001-25208, la cual corresponde por "Bonif. diecisiete coma cuarenta y seis por ciento (17,46%) s/compras mayo ..." (un comprobante).

A f. 5.745 consta contestación de la firma Femsa de Buenos Aires S.A., en la cual señala que sí hubo acuerdos fundados en ajustes o adecuación de precios y en volúmenes de compra. Indicando además que respecto al tratamiento contable otorgado a las notas de débito, en el caso de ser aprobadas es proceder a generar la nota de crédito (dos comprobantes).

Daysal S.R.L., a f. 5.752 indica que han acordado descuentos en la modalidad % sobre compras y/o sumas fijas. Por otra parte indica que procede a emitir nota de crédito (un comprobante).

A f. 5.756 obra contestación de la firma Compañía La Pilarica S.A., la cual indica que sí acordaron descuentos sobre precios de ventas fundados en ajustes de precio y/o volúmenes. Además agrega que cuando recibe una nota de débito a través de las órdenes

de pago, emite una nota de crédito. Por otra parte, habiéndose analizado los conceptos involucrados en las respectivas notas de débito, incluidas en la muestra, es de ver que la ND A0001-23098 y 23415, corresponden a “apertura de local”, por lo cual no corresponde ser considerado como una bonificación por volúmenes; caso contrario, se da en el caso de A0001-27081, la cual es por “Débitos por trece por ciento (13%) sobre facturación del sector panadería –mes junio –” (un comprobante a considerar).

A f. 5.765, D'anunzio S.R.L., informa que en las negociaciones han acordado efectivamente descuentos sobre compra. Por otra parte, indica que la nota de débito fue volcada en una nota de crédito (un comprobante).

A f. 6.002, consta informe presentado por la firma Sancor Cul, indicando que se realizaron negociaciones de descuentos en precios de venta por volúmenes y objetivos de venta en la modalidad “%sobre las compras” y en algunos supuestos “suma fija”. A ello agrega que no registra las notas de débito, sino que procede a contabilizar las notas de crédito, dándole el carácter de “menor venta” y/o “gasto” según corresponda. Por su parte analizándose las notas de débito involucradas se observa que las mismas obedecen a descuentos por volúmenes de compra (tres comprobantes).

A f. 6.018 obra oficio contestado por Mapa Virulana S.A.I.C., en el cual indica por un lado que se han acordado descuentos sobre volúmenes de compra; y por otro que la nota de débito señalada sirvió de material soporte para la conciliación y luego se emite la correspondiente nota de crédito (un comprobante).

A fs. 6.036/37 obra informe presentado por Procter & Gamble Argentina S.R.L. donde indica que se han acordado descuentos por performance de volumen u objetivos de compra y normalmente se aplicaban bajo la modalidad de porcentaje. A ello agrega que la empresa no ha registrado las notas de débito indicadas toda vez que los descuentos o bonificaciones por performance de volumen u objetivos de compra se canalizaban a través de sus propias notas de crédito (cuatro comprobantes).

A f. 6.039 obra informe de la firma Bardahl Lubricantes Argentina S.A., señala que sí han acordado descuentos sobre los precios de lista y otro porcentaje de descuento por pago dentro del plazo previamente establecido. En otro punto expone que en varias oportunidades la empresa recibió notas de débito por descuentos, pero es la firma quien emite nota de crédito por los descuentos (tres comprobantes).

A f. 6.067 la firma Lactona S.A. indica que era habitual pactar descuentos por volúmenes de compra, promociones especiales. Respecto de la nota de débito indicada, emitió la respectiva nota de crédito (un comprobante).

La firma Limpioquim San Juan S.A., (vide a fs. 6.073/6.075) informa que ha mantenido negociaciones en las cuales han acordado descuentos fundados en ajustes o adecuación de precio y en volúmenes de compra. Por otra parte, expone que contabiliza sus notas de crédito (un comprobante).

A fs. 6.157/6.158 contesta la firma SC Johnson & Son de Argentina S.A.I.C., quien por un lado confirma que sí acordaron descuentos sobre precios fundados en volúmenes de compra. Por otra parte, respecto del tratamiento otorgado a las notas de débito emitidas por Carrefour informa que SC Johnson & Son de Argentina S.A.I.C. no lleva en su

contabilidad registros de las notas de débito emanadas de sus clientes, sino que la firma emite y registra las notas de crédito, que se tratan como menor venta (tres comprobantes).

A f. 6.170 obra contestación de oficio realizado por Ilko Argentina S.A., donde indica por un lado que si, han acordado descuentos fundados en ajustes o adecuación de precio y en volúmenes de compra. Por otra parte, agrega respecto de la nota de débito que se generó la nota de crédito (un comprobante).

A f. 6.172 obra informe de Roberto Lirusso, quien informa que hubo acuerdos por descuentos fundados en ajuste o adecuación de precio y en volúmenes de compra. Agrega que el tratamiento otorgado a la nota de débito fue la confección de notas de crédito (un comprobante).

A f. 6.225 obra información de Clorox Argentina S.A., donde señala que fueron acordados descuentos fundados en ajustes o adecuación de precios y/o en volúmenes de compra. Agrega que no registra contablemente la nota de débito sino que procede a registrar la nota de crédito (un comprobante).

Por ello, analizando los Anexos III y IV del informe pericial, así como también las contestaciones realizadas por los diferentes proveedores y los fundamentos que expuse en cuanto al tratamiento a dispensar a las notas de débito, que son materia de agravio; puedo concluir que no sólo corresponde detraer aquellos comprobantes sobre los cuales los respectivos proveedores han informado que fueron registrados como “descuentos/menor venta” sino también aquéllos que de la lectura de los conceptos involucrados y las respuestas brindadas por los citados proveedores, que informan que han emitido las respectivas notas de crédito y sí han acordado descuentos y/o bonificaciones sobre los precios de ventas.

A tal efecto, partiendo de la muestra tomada por los expertos y avalada por las partes, puedo concluir que no sólo corresponde detraer los ciento treinta y cuatro comprobantes indicado en el informe pericial como “descuentos/menor venta” sino también aquellos setenta y dos comprobantes de los proveedores individualizados sobre los cuales concluyo que estamos en presencia de una bonificación sobre el precio acordado, por cuanto no sólo han manifestado que efectivamente han acordado descuentos y/o bonificaciones sobre los precios de venta, reflejados como “% de compras”, sino que además han emitido las respectivas notas de crédito, que respaldan dicha operación (en igual sentido se ha concluido por mayoría en la causa Carrefour Argentina S.A., del 6/3/13, Sala I, de la cual integré).

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso del recurrente ello así por cuanto no todas las notas de débito enmarcadas como “porcentaje sobre compras” y “suma fijas” que fueron materia de ajuste, corresponden a una retribución por un servicio brindado por la firma Carrefour hacia sus proveedores, lo que así declaro.

En este orden, corresponde establecer el “quantum” de los importes a detraer, ello así atento al hecho de haber determinado los mismos respecto de una muestra. A tal efecto del total de seiscientos treinta y cinco comprobantes de muestra, doscientos seis revelan que estamos ante un descuento efectivamente acordado por el proveedor y por consiguiente no se verifica ejercicio de actividad gravada ni formando parte de la base

imponible del gravamen correspondiente a la firma Carrefour Argentina S.A., representando ello un porcentaje del treinta y dos coma cuarenta y cuatro por ciento (32,44%), porcentual que deberá ser deducido de la base imponible ajustada, lo que así declaro.

Por su parte adhiero a lo resuelto por la Cra. Estefanía Blasco, en los ptos. C, ) y E, del Considerando III, por los fundamentos allí expuestos.

Con relación a la sanción aplicada en concordancia con el art. 52 del Código Fiscal (t.o. en 1999) –art. 53 del t.o. en 2004–, según surge del art. 3 del acto recurrido, fijada en el diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, disiento con la solución adoptada por la vocal instructora, por los fundamentos que a continuación expondré.

Tal como lo ha dejado sentado este Tribunal, la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de Autos: “Supermercado Mayorista Makro S.A.” de fecha 8/2/01).

En cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, es dable recordar que, tal como ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N., 31/8/61, “Laboratorios de Electroquímica Médica”, L.L. 105-22). Tal es la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: “... únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo) ...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ed. 1997, V. II, págs. 753 y ss.). La figura del art. 53 del Código Fiscal (t.o. en 2004) exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

No obstante lo expuesto, al haber efectuado la recurrente un planteo concreto respecto de la consideración de la figura del error excusable, habida cuenta de las facultades conferidas a este Tribunal para la fijación del importe de la multa –art. 29 de la ley orgánica, Ley 7.603/70– y evaluando para ello las particularidades que exhibe el presente caso, la modalidad del desarrollo de la operatoria que podrían haber inducido al contribuyente a un error en la consideración del derecho aplicable, corresponde dejar sin efecto la multa por omisión impuesta por el art. 3 del acto en crisis (conf. doctrina del fallo “S.A. Importadora y Exportadora de la Patagonia”, del 18/7/06, de la Sala III, entre otras), lo que así se declara.

Finalmente, coincido con la línea argumental sostenida por la vocal instructora en torno a la procedencia de los intereses resarcitorios, así como también acerca de la convalidación de la responsabilidad solidaria endilgada a las personas señaladas en el art. 4 de la resolución en crisis, sin incluir la multa por omisión a tenor de lo expuesto en el párrafo precedente.

Así dejo expresado mi voto.

Por ello,

RESUELVO:

1. Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por Carrefour Argentina S.A. (hoy Inc S.A.) y los Sres. Juan Manuel Cordón y Osvaldo Domínguez, contra la Res. determinativa y sumarial 719/04. 2. Ordenar a la Agencia de Recaudación Buenos Aires (A.R.B.A.) que practique nueva liquidación del gravamen establecido en el art. 2, detrayendo de la base imponible: a) el treinta y dos coma cuarenta y cuatro por ciento (32,44%) de cada uno de los importes mensuales que abarcan los períodos fiscales ajustados; b) los importes correspondientes a las Cuentas identificadas como 53.000.000 y 53.900.000, según se expone en el informe pericial a fs. 6.251/6.254 por los importes de pesos diecinueve millones sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y siete (\$ 19.062.857) y setenta y seis millones setecientos cuarenta y tres mil setecientos setenta y ocho con noventa y ocho centavos (\$ 76.743.778,98), respectivamente, ponderándose la suma residual a los efectos de practicar el ajuste en el año 2000 y c) de la pretensión fiscal resultante las sumas abonadas por la firma, a través de su regularización, de acuerdo con la distribución mensual obrante a fs. 6.248/6.249. 3. Dejar sin efecto la multa por omisión prevista en el art. 3. 4. Confirmar, en lo demás, el citado acto administrativo. Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Visto las cuestiones a dirimir en la presente controversia, y haciendo mérito de las opiniones que me preceden, adhiero a la solución que propicia la vocal instructora en el tratamiento de los puntos individualizados como A, C, D, E y F de su voto, y manifiesto mi apartamiento de las conclusiones a que arriba en los ptos. B –base imponible–, G –multa– y H –alcance de la responsabilidad solidaria–, respecto de los cuales coincido con los términos vertidos por la Dra. Navarro, en razón que el tema central de debate (esto es decidir acerca de la gravabilidad de las notas de débito emitidas por la fiscalizada bajo la denominación “bonificación % sobre compras” y “sumas fijas” y, en su caso, la magnitud que las mismas representan), desde la línea argumental desarrollada y el enfoque brindado a fin de ponderar la prueba producida, se presenta sustancialmente análogo al precedente “Carrefour Argentina S.A.”, Sala I, del 6/3/13, que participé como subrogante, a cuyos conceptos remito.

Sin perjuicio de ello, estimo necesario agregar que el rechazo de la pretendida nulidad basada en las invocadas deficiencias probatorias ocurridas en la etapa previa, se impone en razón, simplemente, de haberse abierto a prueba la causa en esta instancia, subsanando la instrucción –de este modo– los eventuales vicios que pudiera ostentar el acto dictado, extremo que me permite aclarar que el análisis del caso presenta –al momento de mi intervención en esta instancia– aristas muy diferentes al que tuve que decidir, como instructor, en Autos: “Wal Mart Argentina S.R.L.”, del 5/11/09 (Sentencia Sala II, que naturalmente integro).

Consecuentemente, mi pronunciamiento definitivo es coincidente con el criterio resolutivo adoptado por la Dra. Navarro. Así lo voto.

Por ello, por mayoría,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por Carrefour Argentina S.A. (hoy INC S.A.) y los Sres. Juan Manuel Cordón y Osvaldo Domínguez, contra la Res. determinativa y sumarial 719/04.
2. Ordenar a la Agencia de Recaudación Buenos Aires (A.R.B.A.) que practique nueva liquidación del gravamen establecido en el art. 2, detrayendo de la base imponible: a) el treinta y dos coma cuarenta y cuatro por ciento (32,44%) de cada uno de los importes mensuales que abarcan los períodos fiscales ajustados; b) los importes correspondientes a las Cuentas identificadas como 53.000.000 y 53.900.000, según se expone en el informe pericial a fs. 6.251/6.254 por los importes de pesos diecinueve millones sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y siete (\$ 19.062.857) y setenta y seis millones setecientos cuarenta y tres mil setecientos setenta y ocho con noventa y ocho centavos (\$ 76.743.778,98), respectivamente, ponderándose la suma residual a los efectos de practicar el ajuste en el año 2000 y c) de la pretensión fiscal resultante las sumas abonadas por la firma, a través de su regularización, de acuerdo con la distribución mensual obrante a fs. 6.248/6.249.
3. Dejar sin efecto la multa por omisión prevista en el art. 3.
4. Confirmar, en lo demás, el citado acto administrativo. Regístrese, notifíquese a las partes y al señor fiscal de Estado y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco, vocal de 3.<sup>a</sup> Nominación; Dra. Mónica Navarro, vocal de 8.<sup>a</sup> Nominación; Dr. Carlos Ariel Lapine, vocal de 5.<sup>a</sup> Nominación. Ante la Dra. María Verónica Romero, secretaria, Sala I.