



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

LA PLATA, 19 de marzo de 2019.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0117333 año 2009, caratulado "**CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA S.A.**".

Y RESULTANDO: Que a fs. 3111/3116, 3117/3122 y 3139/3154, los Sres. Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore, ambos por derecho propio, y el Dr. Cristian Ariel Galansky, en su carácter de apoderado de la firma "Chevron Lubricantes Argentina S.A.", interpusieron Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada N° 3148/13 dictada por ARBA con fecha 23/09/13 obrante a fs. 3076/3099.

-----Que mediante el citado acto la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales del sujeto del epígrafe, en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período 2007 y 2008 por el ejercicio de las actividades de "Fabricación de productos químicos n.c.p." (Código NAIIB 242900) y "Venta al por mayor de combustibles y lubricantes para automotores" (Código NAIIB 514110), estableciendo diferencias a favor del Fisco que ascienden a la suma de pesos trescientos cuarenta mil setecientos cincuenta y seis con ochenta centavos (\$340.756,80.-) cuyo pago intima en el art. 11, la que deberá ser abonada conjuntamente con los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal. En el mismo acto estableció diferencias a favor del contribuyente por un total de pesos veinte mil doscientos cuarenta y cinco con veinte centavos (\$20.245,20.-). Asimismo, aplicó una multa equivalente a 1/3 del mínimo legal del monto regularizado y una multa equivalente al 10% del monto dejado de oblar, de conformidad con los artículos 68 y 69 del C.F. Finalmente en su artículo 9 estableció la responsabilidad solidaria de los señores Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore.

-----Que a fs. 3195 se adjudicó la causa para su instrucción a la Dra. Laura Cristina Cenicerros, Vocal de 4ta. Nominación de la Sala II, la que -conforme surge de fojas 3210- se integra con el Vocal de la 5ta. Nominación, Dr. Carlos Ariel Lapine y con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi Vocal de la 6ta. Nominación (Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

-----Que a fs. 3201/3206 obra el escrito de responde de la Representante Fiscal.

Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

-----Que a fojas 3210 se provee la prueba ofrecida y se dictan autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO: I.- Dada la adhesión de los recursos presentados por los sindicatos responsables solidarios al interpuesto por la firma procederé a agrupar los agravios de manera conjunta, a excepción de aquellos formulados en forma particular.-----

-----En este sentido, la parte apelante comienza planteando la nulidad absoluta de la disposición atacada, atento que por una parte, el Fisco determinó obligaciones fiscales que se encontraban prescriptas y, por la otra, no reconoció un saldo a su favor proveniente del período fiscal anterior no fiscalizado en estas actuaciones.-----

-----En este marco, opone la prescripción de las obligaciones correspondientes al período 2007, al entender que el vencimiento del anticipo 12/07 operó el día 15/01/2008 (conforme Resolución 9/2006 de la Comisión Arbitral), por lo tanto, la prescripción comenzó a correr en forma inmediata al día subsiguiente, habiendo operado la misma con fecha 15/01/2013. Se funda en la primacía del régimen establecido en el Código Civil en materia de prescripción, tanto para el gravamen como para las causales de suspensión e interrupción.-----

-----Agrega que el acogimiento efectuado por "Chevron S.A." a un Plan de Regularización, no debería extenderse más allá del monto de la obligación allí reconocida, siendo consecuentemente insuficiente para interrumpir la prescripción por un monto mayor. Cita jurisprudencia.-----

-----En otro punto, se agravia de la omisión de computar el saldo a favor de la firma existente a diciembre de 2006, reflejado oportunamente en sus declaraciones juradas.-----

-----Aduce en este orden de ideas, que no resulta procedente la aplicación de la sanción establecida, en virtud de no encontrarse reunidos los elementos objetivo y subjetivo que requiere la figura. En subsidio, solicita se aplique la figura del error excusable. Pide también el ajuste de la multa, para el supuesto de que se reconozcan los saldos a su favor requeridos.-----

-----Estima improcedente la aplicación de intereses resarcitorios sobre una sanción que no se encuentra firme. Alega a su vez que ello implica un



agravamiento de una figura que de por sí, tiene naturaleza penal represiva, lo que importaría una doble penalidad.-----

-----Formula reserva de exigir la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral.-----

-----Formula reserva del Caso Federal.-----

-----En los recursos presentados a fojas 3111/3116 y 3117/3122, los sindicatos responsables solidarios plantean el desconocimiento del carácter subsidiario de la responsabilidad solidaria. Indican que tal situación violenta lo dispuesto en el artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. Estiman aplicable la Ley 19.550. Citan jurisprudencia.-----

-----Asimismo consideran inconstitucional la extensión de responsabilidad en el ámbito infraccional y la aplicación de intereses resarcitorios sobre una multa que no está firme.-----

II.- A su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.-----

-----Altera el orden de exposición de agravios, y comienza con el tratamiento de la prescripción opuesta. Destaca las facultades del Fisco provincial para regular la materia con prescindencia de las previsiones de la ley de fondo, con fundamento en la distribución de competencias efectuada por la Constitución, ello en ejercicio de los poderes no delegados por las provincias al Gobierno Federal. Cita jurisprudencia.-----

-----Concluye que siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal T.O. 2011 el cómputo, a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2007 (más antiguo) comenzó a correr el 1º de enero de 2009, y con la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 3148/13 que contiene la intimación de pago, operada el 11/12/2013 (fs. 3108/3110), se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a la fecha en que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal deberá dictar sentencia.-----

-----En relación al reconocimiento parcial como causal de interrupción del curso de la prescripción, aclara que a la fecha de notificación del acto en crisis, la acción de la Agencia para determinar la obligación tributaria se encontraba


Dra. Laura Cristina Cenicerós
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

vigente.-----

-----En lo referente a la solicitud de compensación del saldo a favor perteneciente a la declaración jurada de diciembre de 2006 -posición no incluida en la verificación- señala que es criterio del organismo considerar que tratándose de un impuesto autoliquidado, los saldos a favor del contribuyente, no constituyen un crédito fiscal a su favor hasta tanto la Autoridad de Aplicación los determine. Dicho saldo no resulta ser objeto de este procedimiento, razón por la cual, es el contribuyente quién debió haber solicitado la devolución o acreditación de dicho saldo mediante la acción de repetición, conforme los artículos 133 y siguientes del Código Fiscal (T.O. 2011).-----

-----En cuanto a la sanción aplicada de conformidad a lo dispuesto por el artículo 61 del Código Fiscal T.O. 2011, concluye que la misma se ajusta a derecho, en virtud de haberse verificado un incumplimiento a las obligaciones fiscales. Cita jurisprudencia.-----

-----Expresa que la multa es de carácter objetivo, y por ende, no es necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. En cuanto al error excusable, destaca la ausencia de causal exculpatoria, por cuanto no surge de autos ni se han invocado antecedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma de autos.-----

-----En referencia a la improcedencia de la aplicación de intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación no requiere prueba de culpabilidad, en tanto tiende a reparar el daño producido por la mera privación del capital.-----

-----En cuanto a los agravios vinculados con la responsabilidad solidaria, manifiesta que la agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O. 2011). Agrega que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos del Impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."

impuesto adeudado de manera independiente a aquel.-----

-----Sostiene que la presunción de la norma se funda en el ejercicio de la administración de una sociedad, no encontrando motivo alguno que desvirtúe la idea de que los responsables solidarios fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones sociales por parte de la firma, contando con la posibilidad de acreditar que el incumplimiento se debió por culpa exclusiva del ente social. Expresa que se encuentra ausente en autos la prueba de dicha circunstancia.-----

-----Advierte respecto a la queja relativa a la personalidad de la pena, que la responsabilidad solidaria no es de carácter represivo, sino que tiende a garantizar el cumplimiento de una obligación fiscal en virtud del interés público.-

-----Finalmente, deja sentado, en cuanto a la vulneración de los principios constitucionales, que dicha cuestión se encuentra vedada en la presente instancia revisora.-----

III.- Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 3148/13 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Dada la adhesión de los signados responsables solidarios al recurso presentado por la firma "Chevron Lubricantes Argentina S.A.", responderé de manera conjunta los mismos.-----

-----En primer término, daré tratamiento al planteo de prescripción incoado por cuanto entiende el recurrente que habrían fenecido al momento del dictado del acto, las acciones y poderes de la autoridad tributaria para determinar y exigir las obligaciones fiscales respecto del período fiscal 2007, argumentando que la regulación que del instituto realiza el Fisco provincial se encuentra en pugna con lo dispuesto en normas de superior jerarquía (Constitución Nacional y Código Civil) resultando estas las normas de aplicación.-----

-----Frente a ello, observo que lo esbozado está vinculado a un planteo de inconstitucionalidad, el cual, adelanto, no ha de tener acogida favorable. Así, respecto de las facultades locales para establecer tanto las causales de suspensión, de interrupción, como el momento de inicio del cómputo del plazo,


Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

me remito a lo sostenido en distintos precedentes de este Tribunal (verbigracia, mi voto en autos "TRAINMENT CICCONE SERVICIOS S.A.", Sala II, sentencia del 07/06/2007, entre otros). Entiendo, además, que la declaración de inconstitucionalidad es la *última ratio* del orden jurídico y, no advirtiéndose al presente que la CSJN o la SCJBA la haya declarado en concreto, respecto de las normas locales que regulan dichos aspectos específicos de la prescripción, en particular los artículos 159 y 161 del Código Fiscal (T.O. 2011), como sí lo hizo respecto del artículo 119 y 134 del mismo texto legal, me encuentro en el deber de ajustarme a lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal y 14 de la ley 7603/70 y su modificatoria 11.796, que niega expresamente a los órganos administrativos la competencia para declararla, pudiendo el Tribunal Fiscal, únicamente, aplicar la jurisprudencia de la CSJN o de la SCJBA, que haya efectuado dicha declaración. -----

-----Al respecto, si bien recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires se expidió en la causa A. 71388 "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" que confirmó la declaración de inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo segunda parte del Código Fiscal T.O. 2004 (hoy art. 159) dispuesto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, el mismo no se encuentra firme en virtud que el Fisco de la Provincia de Buenos Aires ha deducido con fecha 8 de junio de 2018, Recurso Extraordinario Federal ante la CSJN, contra la sentencia dictada con fecha 16 de mayo de 2018.-----

-----No obstante, adelanto en punto al acatamiento a los fallos de tribunales superiores, que comparto lo expuesto por el Dr. De Lazzari, en minoría, respecto de la jurisprudencia vinculante de la CSJN, cuando dijo: *"El acatamiento de la doctrina de la Corte Nacional no puede ser incondicionado: cuando el número de precedentes es escaso, cuando ha habido importantes disidencias, cuando aparecen argumentos novedosos o no tenidos en cuenta en su momento, cuando los elementos relevantes a considerar difieren, o cuando la composición del Tribunal es diversa de aquella que produjo el holding en cuestión, la fuerza vinculante de los fallos se debilita y, a la ausencia de*



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
**"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."**

obligatoriedad jurídica, se agregan una languidez convictiva y un enervamiento del grado de exigencia que pudo tener la doctrina de que se trate, posibilitando todo ello que los tribunales inferiores se aparten de tal doctrina y de los precedentes habidos, aun cuando se hayan originado en la Corte Suprema de Justicia de la Nación" (en autos L 99.257 "Díaz, Daniel Edgardo c/Cyanamid de Argentina S.A. s/Indemnización por incapacidad laboral, etc." del 11/04/2012).---

-----Sentado ello, cabe examinar si al momento del dictado del acto aquí apelado, se encontraban vigentes las facultades fiscales para determinar y exigir el tributo. Al efecto recuerdo que el artículo artículo 157 del Código Fiscal dispone: "Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, y de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, en el caso de contribuyentes y responsables inscriptos como también en el de sujetos pasivos no inscriptos que regularicen espontáneamente su situación". Por su parte, el artículo 159 del mismo cuerpo legal, en su parte pertinente, establece: "Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen".-----

-----A su vez, tal como lo he puesto de manifiesto en anteriores pronunciamientos, de acuerdo a los argumentos ya expresados en "COMPANÍA DE SEGUROS COLÓN", Sala II, sent. del 30/10/2007; "VIVERO-VAN HEDEN", Sala II, sent. del 2/09/2010; y "QUINTA FRESCA". Sala I, sent. del 23/08/2007; entre otros, debo dejar sentado que: "...la base imponible del tributo está compuesta por los "ingresos brutos devengados durante el período fiscal", siendo el mismo el "año calendario". El hecho de que la ley disponga la presentación de declaraciones juradas mensuales o bimensuales -según el tipo

[Firma]
Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

de contribuyente- no revierte esa condición. Precisamente, los pagos se efectúan mediante los denominados 'anticipos'. El 'último anticipo' y a su vez, la 'declaración jurada' resumen final (art. 183), se ingresa y presenta, respectivamente, durante el transcurso del siguiente año calendario. Esta denominación de 'anticipos' es lo que refuerza la idea de anualidad de la obligación fiscal, y que en razón de la fecha de vencimiento del tributo lo distingue claramente del Impuesto inmobiliario, también anual, pero que se devenga el primer mes de cada año y se abona a posteriori en una y varias cuotas(...). En consecuencia, la pauta dispuesta por el legislador; bajo ningún punto de vista puede pretender ampliar el plazo de prescripción legal, sino que a tenor de la fecha en que se debe pagar el último anticipo y presentar la Declaración Jurada final, permite al Fisco acreedor controlar la Declaración Jurada del contribuyente y en el caso de verificar inconsistencias, impugnaría a través del procedimiento de determinación impositiva y ajuste (art. 101).”-----

-----De las normas transcritas, surge que las facultades del Fisco para determinar y exigir el gravamen por el período fiscal 2007 hubieran prescrito el 1° de enero de 2014, de no existir causales de suspensión y/o interrupción. Empero, y tal como surge de la compulsa de los actuados se verifica en autos que la Disposición Delegada SEFSC N° 3148/13 fue notificada con fecha 04 de diciembre de 2013 (fojas 3100, 3108/3110) por lo tanto, tales facultades se encontraban plenamente vigentes; produciéndose con dicha notificación la causal de suspensión, prevista en el inciso a) del artículo 161 del citado Código. En orden a ello, el planteo de prescripción no puede prosperar; lo que así declaro.-----

-----Debo hacer referencia ahora, al planteo por el cual el apelante entiende que el reconocimiento de la deuda efectuado a través del acogimiento a un Plan de Pagos (conforme Ley 12.914) no debe extenderse a la parte no reconocida en el mismo, configurando una causal de interrupción de la prescripción. En tal dirección, no obstante recordar que la temática fue abordada mediante el Plenario N° 29 de este Cuerpo, debo señalar que, en la especie, el acto administrativo aquí apelado, fue dictado sin que hubieran fenecido los plazos legales. Es decir, tal como se señaló ut supra, no había culminado el término



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
**"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."**

establecido por el Código Fiscal para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, motivo por el cual el planteo no es de recibo.-----

-----Sentado lo expuesto, corresponde abordar el tratamiento de la nulidad de la disposición en crisis, fundada, de manera genérica, en la determinación de obligaciones fiscales prescriptas y la falta de compensación de los saldos a favor del contribuyente reconocidos en la disposición apelada, el cual desde ya adelanto, no puede tener acogida favorable.-----

-----Al respecto, siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: *"...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..."* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos "Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley").-----

-----Es dable destacar además, que el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho. Por ello, las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quien las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma.-----

-----En este sentido, examinando la Disposición apelada, advierto que la Agencia ha plasmado los antecedentes de hecho y de derecho, dando los fundamentos del criterio que la llevó a decidir del modo en que lo hizo, como así el derecho aplicado, por lo cual no observo carencia de los requisitos formales y sustanciales que debe contener el acto administrativo apelado.-----

-----En el caso, considero que las quejas articuladas no devienen atendibles, por cuanto resultan ser en verdad una disconformidad en cuanto al modo en que el Organismo ha resuelto la cuestión, aspecto que no hace a la validez formal del acto, sino a la justicia de la decisión, y por tanto deben hallar reparación, no por la vía de la nulidad, sino al tiempo de abordar los agravios de


Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

fondo que hacen al recurso de apelación. Por las consideraciones vertidas la nulidad impetrada carece de andamio, lo que así declaro.-----

-----He de continuar examinando el agravio impetrado respecto de la impugnación de la utilización del saldo a favor derivado del mes de diciembre de 2006.-----

-----El acto apelado (vide fojas 3091 vta.) explica que el saldo a favor del contribuyente declarado en el período fiscal 12/2006, al no haber sido determinado por la Autoridad de Aplicación no puede imputarse a la deuda objeto del procedimiento determinativo realizado, pues el mismo es anterior a los períodos fiscalizados, además de no estar comprendido en la "Orden de Fiscalización" obrante a fojas 1, razón por la cual el inspector no debía adentrarse en el análisis de períodos no incluidos, sin perjuicio del mecanismo previsto en el artículo 133.-----

-----Al respecto, entiendo que en relación a aquellos saldos expuestos en declaraciones juradas de períodos anteriores a los que fueron objeto de fiscalización en las presentes actuaciones, debió el Fisco darles tratamiento ante los planteos introducidos en oportunidad del descargo, ordenando efectuar las verificaciones pertinentes si así lo consideraba necesario. En igual sentido me pronuncié en autos "PROFERTIL S.A." expediente 2360-073479/2008, sentencia del 7 de diciembre de 2017, registrada bajo el número 2579 (Sala II).-

-----Tal como lo señala la parte, la compensación de saldos de deudores y acreedores está prevista por la ley. Tanto la que debe practicar el Organismo de Aplicación como la que pueden practicar los propios contribuyentes. En efecto, el artículo 102 del Código Fiscal en su parte pertinente dispone: "La Autoridad de Aplicación deberá compensar, de oficio o a pedido de los contribuyentes o responsables, los saldos acreedores, cualquiera sea la forma o el procedimiento por el cual se establezcan, con las deudas o saldos deudores de gravámenes declarados por los contribuyentes o responsables, o determinados por la Autoridad de Aplicación...comenzando por los más remotos salvo los supuestos previstos en el segundo y tercer párrafo del artículo 137... se efectuará comenzando por los intereses y recargos, siguiendo con las multas y los gravámenes, en ese orden".-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
**"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."**

-----Ahora bien, esta claro que esta facultad otorgada al estado no fue ni es discrecional, ya que para que la misma proceda es necesario que se determine el impuesto mediante el acto administrativo pertinente. No obstante, advierto que escudarse dogmáticamente tras esta condición para no resolver una determinada situación de hecho no puede ser convalidado, ya que se desnaturaliza la causa y fundamento del acto de determinación impositiva.-----

-----En el caso en examen, observo que ante la evidencia invocada por la apelante, el Fisco no ejerció la facultad de verificar la certeza de tal saldo, impugnándolo en su caso, aduciendo al efecto incompetencia en el marco de la orden de fiscalización que diera inicio a las presentes actuaciones.-----

-----Por otra parte, es de ver que el art. 103 dice: "Los contribuyentes podrán compensar los saldos acreedores resultantes de declaraciones juradas anteriores con las deudas emergentes de declaración juradas correspondientes al mismo tributo, sin perjuicio de la facultad de la Autoridad de Aplicación de impugnar dicha compensación si la misma no fuera fundada".-----

-----De la simple lectura de las normas transcritas, surge que el sujeto pasivo de la obligación se encuentra facultado para compensar unilateralmente, el saldo a favor que posea con la deuda emergente expresada en las nuevas declaraciones juradas, como así también que el Fisco cuenta, en su caso, con la facultad de impugnar dicha compensación.-----

-----Las circunstancias hasta aquí descriptas y los principios de celeridad, economía procesal y buena fe, tornaban imperioso que el Fisco revisara la información volcada en la declaración jurada de diciembre del año 2006, sin desentenderse del análisis de la situación planteada, evitando reclamar el pago de una deuda que, en caso de ser abonada, según la pretensión fiscal volcada en la determinación apelada, hubiera obligado al contribuyente a solicitar, mediante la tramitación de una demanda de repetición, la devolución de lo oblado en demasía. Por ello, corresponde ordenar a la Autoridad de Aplicación que al momento de practicar la liquidación final de la deuda, proceda a compensar el saldo a favor del contribuyente de diciembre de 2006 (que surge de la DDJJ) con los saldos a favor del fisco; lo que así declaro.-----

-----En lo atinente al agravio vinculado a la aplicación del Protocolo Adicional,

cabe señalar que el mecanismo previsto por la mencionada normativa, conforme lo dispone en su artículo 1º, requiere como requisito previo la firmeza de la determinación, puesto que es a partir de dicho momento que comienza a articularse el procedimiento de repetición interjurisdiccional previsto en la normativa, situación que no acontece en autos. Por lo demás resultan competentes para aplicar el Protocolo los organismos que la Ley del Convenio Multilateral creó a su respecto, de manera que es ante ellos que debe plantearse su aplicación, en la medida que concurran los presupuestos de hecho que la norma establece a tales efectos, resultando incompetente este Cuerpo para atender esta temática; por tanto se rechaza la petición, lo que así declaro.-----

-----Respecto a las sanciones aplicadas, debo recordar que mediante el acto administrativo cuestionado, se aplicó una multa equivalente a 1/3 del mínimo legal establecido calculado sobre el monto regularizado mediante el Régimen de Regularización de Deudas -Ley 12.914-, y una multa del diez por ciento (10%) del gravamen dejado de abonar.-----

-----A tenor de la queja planteada, observo que la misma sólo se refiere a la segunda sanción citada, toda vez que no entiende configurados los requisitos exigidos por la normativa para hacer exigible la pena regulada por el artículo 61 del Código Fiscal.-----

-----De este modo, en lo atinente a la falta de "culpa" argüida, cabe referir que en virtud de lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal T.O. 2011, esta Sala ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo a su vencimiento concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo, en materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa.-----

-----Corresponde afirmar que, en el caso, el elemento objetivo descripto, se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el recurrente, el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Asimismo, al no haberse acreditado causal atendible bajo el instituto del error excusable, no es dable eximir al recurrente de la multa aplicada, por lo que su imposición resulta procedente, lo que así



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

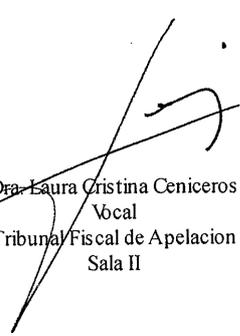
Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
**"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."**

declaro.-----

-----Sin perjuicio de lo expuesto, atento a lo resuelto respecto del saldo a favor correspondiente al período 2006, estimo pertinente aclarar que las sanciones establecidas mediante el artículo 7 de la disposición apelada, deberán aplicarse al monto que resulte luego de efectuada la compensación, lo que así declaro.---

-----En relación a la impugnación de los accesorios previstos en el art. 96 del C.F., T.O. 2011, he de recordar que la norma citada, establece que: "La falta total o parcial de pago de las deudas por impuestos, tasas, contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos el efecto, devengará 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, un interés mensual acumulativo que no podrá exceder; en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento a treinta (30) días incrementadas hasta en un cien (100) por ciento y que será establecido por el Poder Ejecutivo a través del Ministerio de Economía..."-----

-----Dichos accesorios, en consecuencia, se devengan desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. En relación con la constitución en mora de la contribuyente, cabe puntualizar que resulta necesaria la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar su inimputabilidad. El mentado elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se "...devengará sin necesidad de interpelación alguna..." (art. 96 citado). El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor. Éste, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, debe probar que la misma no le es imputable (v.gr. caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor), lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. Es decir, la ponderación del referido elemento subjetivo de lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que


Dra. Laura Cristina Ceniceros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que, a pesar de las particularidades del caso, no ha sido demostrada en autos (Conf. Sala II, "Tren de la Costa S.A. del 5/12/02, Registro N° 138 y Sala III en re "MICROMAR S.A. DE TRANSPORTE S/ CONCURSO PREVENTIVO" del 14 /04/2005, Registro N° 557, entre otros).-----

-----Que a mayor abundamiento, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha expresado en relación a los porcentajes de la tasa de interés del art. 86 del Código Fiscal que: "...no es inconstitucional que la parte recurrente cobre tasas moratorias más elevadas que las aplicadas por los bancos a sus clientes que pagan puntualmente" (S.C.J.B.A. C. 92.695 - 08/03/2007).-----

-----En virtud de lo expuesto, resulta improcedente el agravio planteado, lo que así declaro.-----

-----Entrando a analizar los agravios incoados contra la solidaridad endilgada, debo aclarar en primer término quiénes se erigen en responsables, según la ley, y cómo se extiende ésta.-----

-----El Código Fiscal -T.O. 2011- en su artículo 21 establece: "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:... 2- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas...". Es decir que el presidente y el vicepresidente de una sociedad anónima se encuentran incluidos en el articulado de referencia. La norma en este caso equipara a los contribuyentes con los llamados "responsables" en cuanto a los obligados pasivos. La imputación de la responsabilidad es un elemento objetivo, basta la comprobación de quiénes son los integrantes de los órganos de administración para saber quiénes deberán responder.-----

-----A su vez el artículo 24 -T.O. 2011- establece que: "Los responsables indicados en los artículos 21 y 22, 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



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
**"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."**

los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de incumplimiento en forma correcta y tempestiva".-----

-----La norma en este caso equipara a los llamados "responsables", con los contribuyentes en cuanto sujetos pasivos de la obligación tributaria. El fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta, dando muestras de una clara concepción garantista. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. (Conf. Giuliani Fonrouge "Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires", pág 37. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1980).-----

-----En cuanto a quienes administran o tienen la disponibilidad de los fondos de la sociedad, son responsables por los hechos u omisiones en que incurriesen y de su conducta deriva la solidaridad con los deudores de los gravámenes. Al Fisco le basta con probar que se está en presencia de una representación legal o convencional, ya que de ella se presume que el representante posee facultades respecto de la materia impositiva y es él quién debe aportar los elementos de prueba que lo excluyan de su responsabilidad personal y solidaria.-----

-----Asimismo, habida cuenta que la actividad de la sociedad se ejerce a través de los representantes, la norma les faculta a demostrar que aquella los colocó en la imposibilidad de cumplir con sus obligaciones, o la existencia de alguna causal exculpatoria. (En el mismo sentido "Coop. Agraria de Las Flores Ltda", TFABA 18/03/97, entre muchas otras).-----

-----Considero oportuno mencionar que la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata ha considerado constitucional el régimen de solidaridad establecido en el Código Fiscal en la causa N° 2969, "YELL Argentina S.A.- Meller Comunicaciones S.A. y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ pretensión anulatoria", (Sentencia del 12/07/2012). Asimismo debo manifestar que coincido plenamente con lo resuelto por la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín en autos "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snack Crops y otros s. Apremio" (03/03/2015) en cuanto por unanimidad ha señalado, en referencia al pronunciamiento de la Suprema Corte


ra. Laura Cristina Cenicerós
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

de Justicia recaído en “Fisco de la provincia de Buenos Aires c. Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio” (02/07/2014), que por voto de la mayoría de los miembros de la Corte Provincial se ha rechazado el recurso planteado por cuestiones formales, sin entrar a tratar el fondo de la cuestión, (esto es la inconstitucionalidad de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal), para concluir, la Cámara, que no puede decirse que sobre el punto, exista un cambio en la doctrina legal sobre esta cuestión.-----

-----Como se aprecia, los elementos subjetivos de culpa o dolo no son relevantes para configurar la responsabilidad solidaria del Código Fiscal.-----

-----Debo añadir a ello que el Derecho Tributario goza de autonomía por lo que la aplicación de la legislación de fondo resulta procedente en forma supletoria ante la ausencia de normas específicas. En consecuencia, corresponde que sean de aplicación las normas contenidas en el Código Fiscal que tratan la materia (Sala III, en autos “SEALY ARGENTINA S.R.L.” de fecha 5 de agosto de 2013).-----

-----En el caso en estudio ha quedado demostrada la representación legal que ejercían los Sres. Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore. No surge acreditado en autos que los mencionados hayan exigido al sujeto pasivo del tributo los fondos necesarios para el pago, ni que hayan demostrado la imposibilidad de cumplir, motivo por el cual considero ajustada a derecho la imputación de responsabilidad solidaria efectuada mediante el acto determinativo dictado respecto al gravamen e intereses, correspondiendo rechazar el planteo formulado por el apelante, lo que así se declaro.-----

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los Sres. Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore por derecho propio y por el Dr. Cristian Ariel Galansky, en su carácter de apoderado de la firma “Chevron Lubricantes Argentina S.A. contra la Disposición Delegada N° 3148/13 dictada por ARBA. 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración el saldo a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el Considerando III de la presente. 3) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."

Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Adhiero a la decisión contraria a la pretensión fiscal que propicia la Dra. Cenicerros respecto al debate en torno a la cuantificación del crédito fiscal reclamado, en tanto advierto que la puntual situación planteada por la empresa recurrente en tal sentido (cómputo del saldo a favor del contribuyente de anticipos y/o períodos anteriores a los fiscalizados -en el caso, período 2006 en relación al ajuste que comprende los años 2007 y 2008-) se revela sustancialmente análoga a la resuelta en autos "Bodegas y Viñedos Lopez" del 5/4/11, criterio reiterado como Vocal subrogante de Sala I in re "Bodegas y Viñedos Lopez" del 17/5/12, precedente éste que -si bien es traído por la Representación Fiscal en aval de su parecer, según expone a foja 3204- vale recordar se conformó con el voto adverso -en minoría- del suscripto, y más recientemente en "Parafina del Plata SACI", Sala II del 16/8/2018.-----

-----Ahora bien, en cuanto al tratamiento de la prescripción opuesta cuyo rechazo se impone, considero que su análisis debe complementarse con el aspecto atinente al tiempo de ejercicio de la acción fiscal en materia represiva, en tanto recuerdo que, más allá que la accionante no invoca esta temática, tal déficit no obsta a su abordaje oficiosamente (tal como me he pronunciado como Vocal Subrogante en autos "Pluma Blanca", sentencia de fecha 27 de noviembre de 2007, Sala I, reiterado en "Pluma Blanca", sentencia del 13 de noviembre de 2008, "Megaflex", del 17/12/2013, y "Agroindustrias Quilmes S.A.", del 13/09/2016, estos tres últimos como Vocal de la Sala II que naturalmente integro). -----

-----Previo a ello, me voy a referir al argumento por el cual entiende que el Organismo recaudador carecía de facultades para determinar el impuesto del período fiscal **2007** mediante el acto apelado (notificado en el mes de diciembre de 2013 -fs. 3100, 3108/3110-), tomando para ello como punto de partida que el

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

cómputo quinquenal debe iniciarse “desde la fecha del título de la obligación” (art. 3956 del Código Civil, texto según Ley 340), en razón de amparar su defensa de acuerdo a la normativa específica prevista en el Código Civil, de conformidad a la doctrina sentada en el fallo de la CSJN recaído en autos “Filcrosa S.A. s/QUIEBRA s/Incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda”, de fecha 30/09/2003 y “Ullate” del 1/11/2011, posteriormente seguida por el máximo tribunal provincial en los precedentes que cita, por medio de los cuales, en lo medular, se declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de la legislación local en la materia en tanto se oponga a la regulación de fondo. -----

-----Al respecto, la consecuencia pretendida bajo la línea argumental expuesta no puede progresar. Ello así, en tanto -advirtiendo que el recurso ha sido interpuesto con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación- se evidencia la necesidad de soslayar el análisis desde el ángulo propuesto sobre la base de los conceptos expresados por el suscripto en autos “Agroindustrias Quilmes S.A”, del 11/2/2016, “Maycar S.A.”, del 27/10/016, “Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.”, del 4/11/2016 y “Color One SA” del 20/4/2018, a los cuales remito por brevedad, sin perjuicio de añadir -en lo atinente a los pronunciamientos judiciales emitidos luego de la vigencia del citado Código- lo siguiente. -----

-----Así, dada la vital gravitación que poseen las decisiones adoptadas por el máximo Tribunal judicial de la Provincia, en la medida que las mismas pueden dar lugar a evaluar desde este ámbito la necesidad de su acatamiento a la luz de la facultad conferida a este Organismo por el art. 12 del CF (t.o. 2011) y el art. 14 del Dto-Ley 7603/70 y sus modif., cabe referir al reciente decisorio recaído in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Premio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, de fecha 16/5/2018.

-----En efecto, es de observar que en dicha causa la SCJBA confirmó -por mayoría- la sentencia de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata, por la cual -a su vez- se confirmó la sentencia de primera instancia que declaró la inconstitucionalidad del art. 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal (t.o. 2004, idéntico en su



redacción al actual art. 159 del t.o. 2011), extremo que configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad mencionada precedentemente. Sin embargo, tal posibilidad -hoy- se ha visto neutralizada por un evento de índole procesal, pues se ha tomado conocimiento a través de la MEV del Poder Judicial de la Provincia que el Fisco dedujo con fecha 8/6/2018 Recurso Extraordinario Federal contra la sentencia aludida, privándola de este modo del carácter definitivo y firme que se requiere para que la misma se constituya en un precedente a considerar para el tratamiento de la temática en análisis.-----

-----Sentado ello, y teniendo en cuenta las consideraciones efectuadas en los precedentes citados respecto al modo de aplicar la legislación local, entiendo -al igual que la Representación Fiscal en su responde-, que el plazo quinquenal de prescripción de las acciones para determinar el impuesto por el período fiscalizado más remoto, esto es 2007, comenzó a correr el 1 de enero de 2009 y hubiera fenecido el 1º de enero de 2014, desde donde se aprecia que el aquí recurrido, notificado en diciembre de 2013, ha implicado el ejercicio de la acción dentro del plazo legalmente estipulado, a lo que cabe añadir que el término en cuestión resultó suspendido a partir de la fecha citada, todo ello de conformidad a los términos previstos en el art. 157 e inciso a) del art. 161, ambos del CF t.o. 2011.-----

-----Por otra parte, tal como adelanté, distinta solución cabe en orden al aspecto temporal para aplicar la multa por omisión equivalente al 10% del monto reclamado.-----

-----En este sentido, el cómputo del plazo de prescripción de las acciones del Fisco para aplicar multas, se encuentra claramente establecida por el segundo párrafo del art. 159 del Código Fiscal -T.O. 2011 y cc. ant.-, en cuanto dispone que aquel "*comenzará a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerados como hecho u omisión punible*".-----

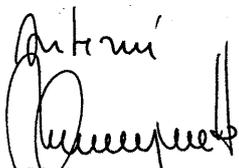
-----Así, respecto de los hechos imputados acaecidos durante 2007, debe entenderse que el término prescriptivo para establecer la sanción del caso se extendió desde el 01/01/2008 hasta su fenecimiento el 01/01/2013, desde

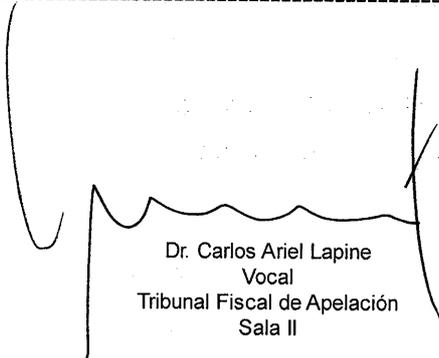
donde se aprecia que la multa pretendida por la omisión de tributos correspondiente a dicho año ha sido decidida más allá del plazo legalmente permitido, sin que de las constancias de autos se desprenda la ocurrencia de alguna causal de suspensión y/o interrupción.-----

-----Como conclusión, debe rechazarse la excepción de prescripción articulada, excepto en cuanto se refiere a la acción para fijar la multa correspondiente a las obligaciones del período 2007, lo que así declaro.-----

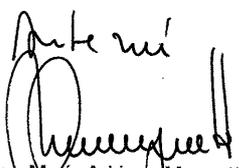
-----Por lo demás, en cuanto a las restantes cuestiones formuladas por los quejosos, coincido con los conceptos vertidos por la Vocal Instructora.-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por "Chevron Lubricantes Argentina S.A" y los Señores Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore contra la Disposición nro. 3148/13. 2º) Establecer que a efectos de fijar la pretensión fiscal definitiva, la Autoridad de Aplicación deberá computar el saldo a favor del contribuyente existente a diciembre de 2006. 3º) Declarar oficiosamente la prescripción de la acción fiscal para aplicar la multa por omisión del 10% del monto dejado de abonar a que se refiere el art. 5 de la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

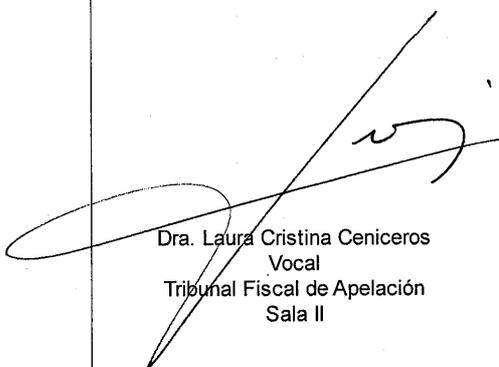


Provincia de Buenos Aires

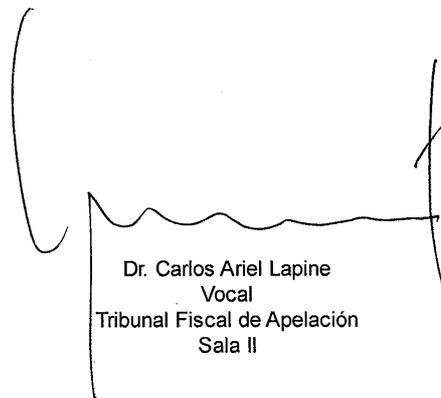
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0117333/09
"CHEVRON LUBRICANTES ARGENTINA
S.A."

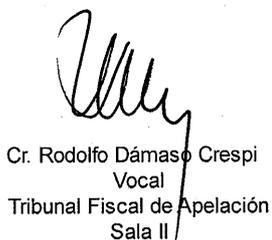
POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por los Sres. Eduardo Víctor Righetti y Alejandro Daniel Auditore por derecho propio y por el Dr. Cristian Ariel Galansky, en su carácter de apoderado de la firma "Chevron Lubricantes Argentina S.A. contra la Disposición Delegada N° 3148/13 dictada por ARBA. 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración el saldo a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el Considerando III de la presente. 3) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones. Cumplido, devuélvase.-----



Dra. Laura Cristina Cenicerós
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2442
SALA II

