



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 25 de abril de 2019.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-161468 del año 2009, caratulado "APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."-----

Y RESULTANDO: Que a fojas 3723/3739 el Dr. Luis Marcelo Nuñez, en su carácter de apoderado y patrocinante de la firma "APACHE ENERGÍA ARGENTINA S.R.L." y de los señores Floyd Ray Price, Robert Val Johnston II, Matthew Wayne Dundrea y Jon William Sauer; y a fojas 3653/3659, 3664/3671, 3676/3684, 3689/3695, 3700/3706 y 3710/3717, los señores Juan Antonio Gallo, Enrique Mariano Stile, Julio Fernandez Moujan, Ricardo W. Beller, Francisco Macias, Javier Etcheverry Boneo, por derecho propio, con el patrocinio letrado de los Dres. Gustavo Grinberg y María Soledad González, interponen Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13 dictada por ARBA con fecha 08/10/2013 (fojas 3616/3644).-----

-----Que mediante el citado acto la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las actividades de "Extracción de petróleo crudo y gas natural" (Código NAIIB 111000), "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIIB 519000), "Servicios de financiación y actividades financieras" (Código NAIIB 659990), "Servicios de asesoramiento, dirección y gestión empresarial" (Código NAIIB 741400) y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900) por los períodos fiscales 2007 y 2008. En dicho acto se estableció que los montos de impuesto determinado ascienden a la suma de pesos novecientos treinta y dos mil seiscientos ochenta y dos con veinte centavos (\$ 932.682,20.-), que las diferencias a favor del Fisco que ascienden a la suma de pesos setecientos noventa y un mil novecientos sesenta y seis con cuarenta centavos (\$ 791.966,40.-) y que las diferencias a favor del contribuyente ascienden a la suma de pesos quinientos veintiocho mil setecientos cuarenta y cuatro con sesenta centavos (\$528.744,60.-). Asimismo, aplica al contribuyente una multa equivalente al 10 % del monto omitido conforme el artículo 61 del Código Fiscal y establece la responsabilidad solidaria de los señores Floyd Ray Price, Robert Johnston II, Matthew Dundrea, Jon William Sauer, Juan Antonio Gallo, Ricardo W Beller, Julio Fernandez


Dra. LAURA CRISTINA CENICERCOS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

Moujan, Enrique Mariano Stile, Boneo Etcheverry y Fracisco A. Macias.-----

-----A fojas 4902 se da traslado del recurso de apelación articulado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y oponga excepciones obrando a fojas 4904/4914 el escrito réplica.-----

-----A fojas 4918, habida cuenta de las renunciaciones de las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, se hace saber que la instrucción de la causa estará a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerros, quedando la Sala integrada con los Dres. Carlos Ariel Lapine y el Cr. Rodolfo Dámazo Crespi (Acuerdo extraordinario N° 87/17).-----

-----A fojas 4931 se provee la prueba ofrecida.-----

-----Que estando la causa en condiciones de resolver, a fojas 4931 se dictan autos para sentencia.-----

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

-----De este modo, observo que la parte apelante opone en primer término la excepción de prescripción de los períodos mensuales 1/2007 a 9/2008, por aplicación del régimen establecido en el Código Civil, cuya primacía alega.-----

-----Con respecto a las cuestiones de fondo, se agravia de la atribución del 15% de la base imponible a la Provincia de Buenos Aires, excluyendo a la jurisdicción productora (Neuquén) como asimismo del coeficiente unificado aplicado. Alega que en los períodos bajo análisis, cumplió con los requisitos enumerados en el artículo 13 del C.M. y aplicó legítimamente el régimen especial allí previsto. Encuentra inaceptable la postura de ARBA, por una parte por cuanto se opone a lo dispuesto por el art. 13, según el cual dicho porcentaje debe atribuirse a todas las jurisdicciones, y por la otra, por cuanto contradice la "teoría de la unicidad" o "convenio sujeto". Solicita, asimismo, la aplicación del protocolo adicional del C.M.-----

-----En otro punto, rechaza la inclusión de los ingresos generados por la actividad productiva desplegada en el Área Dadín, en tanto considera que los mismos están exentos. Efectúa un extenso y detallado relato acerca del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata

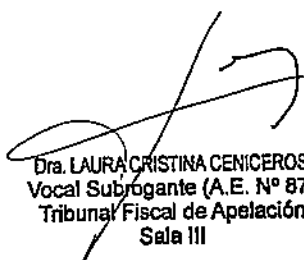
Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
“APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L.”

tratamiento a otorgar a los emprendimientos mineros, en particular los hidrocarburíferos. Explica que fueron beneficiados por la exención del pago de impuestos bajo el antiguo régimen del Código de Minería de 1886, Ley 1919, el que a pesar de las modificaciones legales a lo largo del tiempo, se mantiene vigente. Sintetiza a fs.16 de su escrito que: *“La Ley 12.161 introdujo una exención impositiva específica para la exploración y explotación de las minas de petróleo e hidrocarburos fluidos, como es el caso de las minas ubicadas en el Área Dadín, bajo la cual los explotadores mineros de tales minas sólo deben pagar los cánones y regalías sin ser aplicable ningún otro impuesto nacional, provincial y municipal... La exención tributaria no está sujeta a ninguna limitación temporal en virtud de: 1) El último párrafo del actual artículo 29 del Código de Minería (art. 401 antes del reordenamiento) que dispone que el artículo 3 de la Ley 10.273 (actual art. 214 del Código de Minería) no rige para la explotación de hidrocarburos fluidos, 2) El actual art. 31 (anterior 403) del apéndice al Código de Minería que dispone que ningún otro impuesto nacional, provincial o municipal, podrá imponerse a la explotación de minas de hidrocarburos fluidos... La exención tributaria específica sin limitación temporal se encuentra plenamente vigente, no habiendo perdido nunca su vigencia y aplicabilidad desde su establecimiento en 1935.”*-----

-----En otro punto, solicita la compensación de los saldos a favor existentes a enero de 2007, así como de los generados en 2007 y 2008 hasta su total agotamiento, conforme lo indica el artículo 102 del Código Fiscal.-----

-----Seguidamente, y como consecuencia de considerar improcedente el reclamo fiscal efectuado, impugna la aplicación de intereses. Asimismo alega, que no existe retardo imputable, condición necesaria para la procedencia de los mismos conforme el Código Civil.-----

-----Bajo el mismo fundamento, es decir, falta de elemento objetivo y subjetivo, rechaza la aplicación del ilícito tipificado en el artículo 61 del Código Fiscal. En subsidio, invoca error excusable, atento a la complejidad que inviste el negocio jurídico relativo a la industria del petróleo. Advierte la existencia de un caso de error de derecho. Adicionalmente, destaca la conducta fiscal satisfactoria de la firma.-----



Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

-----Finalmente, indica que no se verifica el aspecto subjetivo exigido por la legislación para extender la responsabilidad solidaria a los integrantes del directorio, tanto por la ley de sociedades comerciales como por los tratados de derechos humanos de jerarquía constitucional, en atención a su naturaleza penal.-----

-----Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.-----

-----En los recursos de fojas 3653/3659, 3664/3671, 3689/3695, 3700/3706 y 3710/3717, los sindicatos responsables solidarios adhieren al recurso de la firma y ratifican las quejas contra la responsabilidad solidaria atribuida, ya expresadas por la firma.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal, en su escrito de responde de fojas 4904/4914, señala también, que en virtud de las adhesiones formuladas por los responsables solidarios, y en honor a los principios de economía y celeridad procesal que rigen el procedimiento administrativo, procederá al tratamiento conjunto de todos los recursos en el mismo escrito.-----

-----Aclara que los recurrentes reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que han sido analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la Disposición en crisis.-----

-----En cuanto a las diversas alegaciones efectuadas a lo largo del libelo recursivo que importan planteos de inconstitucionalidad, resalta que debe estarse a la expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.-----

-----Continúa con el tratamiento de la prescripción opuesta, e indica que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial, en especial el artículo 2532, vigente desde el 1º de agosto de 2015, vienen a confirmar la postura asumida por la Agencia, de conformidad con la cual la regulación del instituto en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Cita jurisprudencia.-----

-----Concluye que siendo aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal T.O. 2011, el cómputo del plazo del período 2007, comenzó a correr el 1º de enero de 2009, pero habiéndose notificado la Disposición apelada el 16 de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

octubre de 2013 (fs. 3645), operó la suspensión del término prescriptivo, la que se prolongará hasta los 90 días posteriores a la fecha en que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Tribunal Fiscal hubiera dictado sentencia.-----

-----Respecto a las quejas relativas a la aplicación de los artículos 2 y 13 del Convenio Multilateral, advierte que la cuestión fue sometida a los Organismos de Convenio Multilateral, quienes resolvieron no hacer lugar al recurso interpuesto a través de las Resoluciones C.A. N° 57/15 y C.P. N° 16/16. Así, expresa que por imperio del artículo 24 inciso b) del C.M., corresponde su acatamiento.-----

-----En referencia a la aplicación del Protocolo Adicional, indica que no se dan las condiciones de aplicación del mismo.-----

-----En cuanto a los ingresos originados por la producción de hidrocarburos en el Área Dadín, se remite a lo dispuesto a fojas 3632 por el juez administrativo.---

-----En atención a los planteos relativos a la consideración de saldos a favor del contribuyente provenientes de períodos anteriores a la fiscalización instada en las presentes actuaciones, señala que no procede su compensación en esta instancia. Cita jurisprudencia sobre la imposibilidad de imputación de los referidos saldos, atento a que no han sido determinados por la Autoridad de Aplicación en este expediente.-----

-----Como consecuencia de considerar procedentes las diferencias determinadas, aduce que ha quedado configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la multa dispuesta en el artículo 61 del C.F. Manifiesta que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención por parte del infractor, por ello, no habiendo cumplido en forma con el pago, procede la aplicación de la multa. Agrega que tampoco resulta aplicable el error excusable, en tanto la firma no ha acreditado causal atendible que bajo dicho instituto lo exima.-----

-----En referencia a la improcedencia de la aplicación de intereses, sostiene que constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de los que se vio privado el Fisco ante la comprobada falta de ingreso en término del impuesto. Su aplicación es automática y no requiere prueba de culpabilidad.



Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

Por lo tanto, indica que comprobado el incumplimiento, corresponde su cómputo hasta el momento del efectivo pago.-----

-----Aclara que esta es la tesitura plasmada por el artículo 886 del Código Civil y Comercial, vigente desde el 1º de agosto de 2015, en cuanto establece la mora del deudor por el mero vencimiento de la obligación, a lo cual agrega el artículo 1723 que, cuando de las circunstancias de la obligación surge que el deudor debe obtener un resultado determinado, su responsabilidad es objetiva. Por ende, tratándose de una obligación de dar sumas de dinero (art. 765), incumplido ello, se configura la mora automática del deudor, resultando innecesaria la prueba de su culpabilidad, atento a su carácter objetivo.-----

-----En lo referente a la extensión de responsabilidad solidaria, sostiene que la agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega 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 impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Explica que la obligación del responsable es por la totalidad de la deuda reclamada al principal. Agrega que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad.-----

-----Aclara 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.-----

-----Concluye que la nulidad argüida sobre la base de que se ha infringido su derecho de defensa, no puede tener asidero. Agrega que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para extender la responsabilidad solidaria, respetando cada una de las instancias del proceso.-----

-----Con relación al planteo del Caso Federal lo tiene presente para la etapa procesal oportuna.-----



Provincia de Buenos Aires

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


Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

III.- VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS: Sometida la cuestión a juzgamiento de este Tribunal en virtud de la apelación interpuesta, corresponde resolver si la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13, dictada por ARBA, resulta ajustada a derecho.-----

-----Previo a todo análisis, cabe aclarar que al existir comunidad de agravios entre los recursos interpuestos por la firma y los responsables solidarios, con excepción a lo concerniente a la responsabilidad solidaria endilgada, por razones de celeridad y economía procesal, se dará tratamiento conjunto a los mismos.-----

-----En esta dirección, cabe en primer lugar resolver la suerte que debe correr el agravio de prescripción impetrado. Observo que la parte apelante alega que las facultades fiscales para determinar y exigir el pago de las gabelas determinadas en el acto apelado, han fenecido conforme las previsiones contenidas en el Código Civil. Habida cuenta que ello se traduce en un planteo de inconstitucionalidad de la normativa provincial, adelanto que la queja no ha de tener acogida favorable. Respecto de las facultades locales para establecer tanto las causales de suspensión, de interrupción, como el momento de inicio del cómputo del plazo, 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 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 el citado artículo 159 y 161 del Código Fiscal T.O. 2011, como sí lo hizo respecto del artículo 119 (T.O. 1999) y 134 (T.O. 2004), 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.-----

-----En orden a ello, corresponde rechazar el pedido de inconstitucionalidad introducido, lo que así en primer término declaro.-----


Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

-----A su vez, en cuanto a las características del impuesto, tal como lo he puesto de manifiesto en anteriores pronunciamientos, v.gr. "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 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). Ello no se contradice tampoco, con que las declaraciones juradas mensuales o bimensuales, puedan ser individualmente controladas e incluso reclamadas, tanto en lo que hace la presentación de las mismas, como al pago respectivo, pero ello se relaciona con una cuestión meramente recaudatoria que no tiene relación alguna con las características del impuesto y la innegable oportunidad de control frente a la Declaración Jurada Anual (...). En ese orden, debe resaltarse que la misma, si bien es un acto informativo, no debe minimizarse la información que contiene y la finalidad de la misma, que no es otra que la de exteriorizar ante la administración tributaria el cumplimiento de la obligación impositiva del período fiscal de que se trate, por parte del sujeto pasivo. La*



Provincia de Buenos Aires


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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

consecuencia de su no presentación puede ser la aplicación de una sanción por infracción a un deber formal, pero también la de su impugnación, dando comienzo al (se presente o no) procedimiento de determinación de oficio, tal como lo señaláramos supra, cuya preparación y puesta en marcha requiere «seguir un procedimiento establecido por la ley que rige la materia, de allí que el legislador, con conocimiento de la realidad sobre la que debe legislar, haya hecho comenzar con buen criterio, el término de la prescripción a partir del año subsiguiente la fecha de presentación de dicha declaración» (conforme mi Voto en los autos citados supra).-----

-----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 157 T.O. 2011 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 art. 159 del Código Fiscal, texto citado, 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".-----

-----Respecto al reciente fallo de la SCJBA 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


Dra. LAURA CRISTINA GENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

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 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).-----

-----Ahora bien, remitiéndome a las normas fiscales aplicables -arts 157 y 159 del Código Fiscal- se observa que el plazo quinquenal de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos del período fiscal 2007 (más antiguo) comenzó a correr el 1° de enero de 2009 (cf. artículo 159 Código Fiscal T.O. 2011), y hubiera finalizado el 1° de enero de 2014, de no haber sido suspendido, tal como surge de fojas 3645/3652, por la notificación de la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13, practicada a la empresa y responsables solidarios los días 16 y 18 de octubre de 2013. (conf. artículo 161 inc. a) del Código Fiscal T.O. 2011), suspensión que -en el presente- se prolonga hasta los noventa (90) días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales este Tribunal hubiere dictado la sentencia. En orden a ello, el planteo de prescripción




Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

respecto del gravamen, no puede prosperar, lo que así declaro.-----
-----Habiendo tratado el planteo de prescripción incoado, advierto respecto a los agravios relativos a la aplicación del artículo 13 del C. M., que luego del dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13, la apelante, en uso de los derechos que como contribuyente de Convenio Multilateral le asisten, ha presentado recurso de apelación ante los organismos de aplicación del citado convenio, los que se expidieron oportunamente.-----
-----Así las cosas, observo que la Comisión Arbitral mediante la Resolución N° 57/2015, resolvió no hacer lugar al recurso interpuesto por la firma APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L., con fundamento en que el artículo 13 del CM establece un régimen especial a los efectos de la distribución de los ingresos brutos la que debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercialice el producto, en este caso, únicamente en la Provincia de Buenos Aires. Con respecto a la solicitud de la recurrente respecto a la aplicación del Protocolo Adicional, concluye que dado que la jurisdicción manifiesta que la contribuyente ha incurrido en omisión de ingresos en sus declaraciones juradas, no se cumplimenta uno de los requisitos exigidos para su aplicación.-----
-----Recurrida por la firma la decisión adoptada, la Comisión Plenaria la ratificó y resolvió, mediante la Res. N° 16/2016, no hacer lugar al recurso. En la parte pertinente de los Considerandos de la Resolución se lee que: "*...de la presentación de la recurrente se desprende que la propia contribuyente es quien reconoce que en la única jurisdicción en que comercializa el petróleo que sale sin vender del lugar de producción, es la provincia de Buenos Aires. Que el hecho que la distribución del remanente se realice aplicando el art. 2° del C.M., no convalida la forma en que la recurrente lo hizo.- Que el artículo 13 es un régimen especial que establece una forma específica para la distribución de los ingresos brutos del contribuyente, es decir, determina la porción de dichos ingresos entre aquellas jurisdicciones en las que se produce el bien y en las que se comercializa, cuando se dan las circunstancias en él previstas.(...) Que de dicha redacción surge claramente como se debe proceder para cumplir con la norma, lo cual no admite otra posibilidad, estableciendo que las*


Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

jurisdicciones que participen de la distribución sean únicamente la productora y aquella o aquellas en las que se comercialicen las mercaderías, en este último caso, con arreglo al régimen establecido en el artículo 2° del Convenio. En este caso concreto, la distribución debe realizarse exclusivamente entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto en cuestión que es la provincia de Buenos Aires.- Que para obtener el coeficiente unificado aplicable únicamente entre las jurisdicciones comercializadoras, Apache Energía Argentina debió considerar solamente los ingresos correspondientes a dicha distribución secundaria -diferencia entre los ingresos por atribución directa y los provenientes de la venta de petróleo en la jurisdicción comercializadora- y los gastos vinculados.- Asimismo la CP se expidió sobre la correcta valoración del petróleo crudo que sale sin facturar de la jurisdicción productora señalando que: "a esos efectos, es necesario recordar que el art. 13 atribuye en forma directa un monto imponible específico y para ello expresa textualmente que "...el monto imponible para dicha jurisdicción será el precio mayorista, oficial o corriente en plaza y en el lugar de expedición. Cuando existan dificultades para establecer el mismo, se considerará que es equivalente al ochenta y cinco por ciento (85%) del precio de venta obtenido. Las jurisdicciones en las cuales se comercialicen las mercaderías podrán gravar la diferencia entre el ingreso bruto y el referido monto imponible con arreglo al régimen establecido por el artículo 2°.(...) que existiendo un precio mayorista oficial o corriente en plaza en el lugar de expedición o pudiendo éste ser determinado, el mismo será atribuible a la jurisdicción productora y solo cuando dicho precio no pueda ser determinado será atribuido el 85% del precio de venta obtenido (...) en esta inteligencia, el precio determinado es el precio que se utiliza para el pago de las regalías, que es el Valor Boca de Pozo. Este se considera idóneo para aplicar el primer párrafo del artículo 13 del Convenio Multilateral, entendiendo que el mismo es el precio corriente en plaza en el lugar de expedición, el que debe compararse con el precio de venta obtenido, siendo la diferencia entre ambos la que debe considerarse a los fines de la distribución entre las jurisdicciones en las que se comercializa el producto". Por último, con relación al pedido de aplicación del Protocolo Adicional, la jurisdicción manifiesta que "...el



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
“APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L.”

contribuyente ha incurrido en omisión de ingresos, motivo por el cual no se cumplimenta uno de los requisitos exigidos para su aplicación...”.-----

-----En razón de lo precedentemente transcrito, lo resuelto por los organismos de Convenio Multilateral y lo establecido por el art. 24 inc. b) de la ley Convenio, corresponde que esta instancia se expida únicamente sobre las restantes cuestiones de fondo traídas en la apelación, a saber: 1) Exención de los ingresos Generados en el Área Dadín; 2) Reconocimiento de saldos a favor; 3) Intereses; 4) Sanción; 5) Responsabilidad Solidaria.-----

-----1) Exención de ingresos generados por la venta directa de petróleo crudo en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires provenientes de la actividad de extracción de petróleo crudo y gas natural desplegada en el Área Dadín: La parte apelante considera que dichos ingresos gozan de una exención tributaria otorgada bajo el antiguo régimen del Código de Minería de 1887, hoy vigente en el apéndice del mismo código. En ese orden de ideas dice que debe estarse a lo prescripto por el artículo 8 de la Ley Nacional N° 17.319 que establece: “...*las propiedades mineras sobre hidrocarburos constituidas a favor de empresas privadas con anterioridad a la fecha de vigencia de esta Ley, continuarán rigiéndose por las disposiciones que les dieron origen...*”, razón por la cual, la explotación y exploración del Área Dadín queda alcanzada por la Ley Nacional N° 12.161, que en su parte pertinente dispone: “...*ningún impuesto, nacional, provincial o municipal podrá imponerse a la explotación de minas de hidrocarburos fluidos*”.(el subrayado me pertenece).-----

-----Sostiene el Fisco, por su parte, sin desconocer el beneficio fiscal del que goza el Área mencionada, la gravabilidad en virtud de lo prescripto por el artículo 121 de la Constitución Nacional, argumentando a su vez que, aplicar el artículo 8 de la Ley N° 17.319, implica soslayar el principio establecido en el artículo 75 inc. 12 de la Carta Magna.-----

-----Sintetizadas las posturas de ambas partes, adelanto mi rechazo al agravio por cuanto la norma a la que la contribuyente apela para fundar su pretensión es inaplicable al caso. En primer lugar, a los efectos de reconocer exenciones impositivas dispuestas en Leyes Nacionales, es menester que la Provincia de Buenos Aires adhiera expresamente por ley, en virtud de que su potestad


Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

impositiva no es una facultad delegada a la Nación conforme lo dispuesto por el art. 121 de la CN. (Sentencias de Sala II en autos "YPF S.A." del 27/09/12, Reg. N°1634; "YPF S.A." del 06/09/08, Reg. N° 1627; "YPF S.A." del 05/02/08, Reg. N° 786, entre otras), lo que no ha ocurrido.-----

-----Por otra parte, voy a traer a colación, un caso similar al presente, donde se discutía la posibilidad de que una provincia grave con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a la empresa estatal Agua y Energía Sociedad del Estado, en el cual la CSJN manifestó: "...la ley 15336 y sus modificatorias no consagraron una inmunidad impositiva absoluta, como surge de su art. 12 (...) excluida una inmunidad absoluta cabe "solo entender que la ley remite a la consideración de circunstancias de hecho de las que ha de derivar el concepto jurídico con que habrá de decidirse si existe o no entre las leyes de referencia la incompatibilidad alegada" (Fallos 137: 212, consid. 9) y en ese sentido debe tenerse en cuenta que la actora no ha acreditado de qué manera la pretensión impositiva local frustraría por su incompatibilidad el fin nacional. Sólo se ha limitado a una interpretación dogmática de las normas en que base su pretensión, lo que resulta insuficiente. Tal extremo resultaba de indispensable acreditación si se repara en la subsistencia de la aptitud impositiva local, por otro lado, consecuencia de facultades conservadas por la provincia que el propio art. 12 ley 15336 reconoce..." (Agua y Energía Eléctrica Sociedad del Estado en liquidación v. Provincia de Entre Ríos del 26/10/99).-----

-----Resulta evidente entonces, que esta jurisdicción conserva la tesitura de tener que expedirse, legal y expresamente, respecto de beneficios de exención de los impuestos provinciales, aún cuando la legislación nacional ya prevea al respecto.-----

-----En tal contexto, habiendo la Autoridad de Aplicación aplicado la normativa vigente respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y no encontrándose la actividad en cuestión contemplada en ninguna de las exenciones previstas en el Código Fiscal u otra normativa provincial, corresponde abonar el gravamen mencionado. A mayor abundamiento, entiendo que pronunciarse en el sentido contrario -esto es- respecto a la validez de una Ley Nacional por sobre la normativa provincial, constituye una cuestión vedada a la presente instancia de



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
“APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L.”

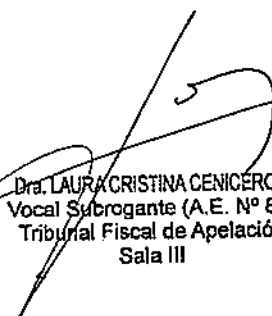
conformidad con el artículo 12 del Código Fiscal, lo que así declaro.-----

-----2) Reconocimiento de saldos a favor: He de continuar examinando las quejas relativas a la falta de reconocimiento de saldos a favor de la firma apelante.-----

-----En primer término, acerca del saldo a favor proveniente del período anterior al fiscalizado en autos (diciembre de 2006), observo que el acto apelado (vide fojas 3634) expresa: “...es dable manifestar que el mismo es anterior a los períodos fiscalizados, ya que tal como surge de la Orden de Inspección obrante a foja 1, esta Agencia sólo se limitó a verificar los períodos fiscales allí establecidos, *careciendo de importancia* (sic) en el marco de las presentes actuaciones para verificar posiciones y/o períodos no previstos en la misma, sin perjuicio del derecho que posee el contribuyente de recurrir al mecanismo previsto en el artículo 133 del Código Fiscal (T.O. 2011)...”.-----

-----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, efectuando las verificaciones pertinentes a los efectos de establecer la real situación fiscal de la contribuyente. 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 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*


Dra. LAURA CRISTINA CENICERÓS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

los gravámenes, en ese orden".-----

-----Ahora bien, esta facultad otorgada al estado no fue ni es discrecional, ya que para que la misma proceda es necesario en efecto, 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 impugnado.-----

-----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 la incompetencia en el marco de una orden de fiscalización que diera inicio a las presentes actuaciones. Entiendo que la orden de fiscalización es en definitiva, una instrucción respecto del alcance de la tarea, pero de carácter inicial. Por ello, el procedimiento ofrece a posteriori el descargo, y es en ese momento, donde se deben dictar las medidas necesarias y pertinentes para mejor proveer.-----

-----Por otra parte, 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,



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

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, previo cotejo de la autenticidad del mismo; lo que así declaro.-----

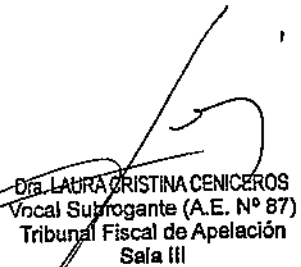
-----En lo que respecta a los saldos a favor del contribuyente expresamente reconocidos en el acto apelado, esta Sala tiene dicho que ello resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, siendo la compensación de saldos, en tal circunstancia, una cuestión de derecho que se ve plasmada en oportunidad de la liquidación definitiva del impuesto.-----

-----En el caso, los saldos a favor del contribuyente surgen de los formularios de ajuste impositivo R-222 (integrantes del acto administrativo), saldos que además fueron reconocidos en el acto impugnado.-----

-----Teniendo ello presente, una vez que el importe de los créditos que detentan las partes adquieran las condiciones de exigibilidad y firmeza, el Fisco deberá proceder a la compensación prevista en el artículo 102 del código Fiscal T.O. 2011 y concordantes anteriores citado precedentemente, cuestión que la Representación Fiscal reconoce expresamente; lo que así declaro.-----

-----3) Intereses: En cuanto al agravio relativo a los intereses aplicados, resulta de plena aplicación lo dispuesto en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011) que 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 al efecto, devengarán sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual 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 acuerdos para el sobregiro en cuenta corriente bancaria, incrementada en hasta un ciento por ciento (100%)..."*.-----

-----Como queda señalado dichos accesorios se devengan desde el


Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión. Ahora bien, respecto de la ausencia del aspecto subjetivo, cabe recordar que dicho elemento se refiere a la inimputabilidad del deudor, cuya demostración recae en el sujeto obligado. 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 da lugar a la exoneración del contribuyente deudor en el punto que logre probar que la mora no le es imputable, circunstancia que no ha sido demostrada en autos; lo que así declaro.

-----4) Sanción: En lo atinente a la sanción dispuesta, y a la falta de "culpa" argüida por el apelante, cabe referir que en virtud de lo dispuesto en el artículo 61 del Código Fiscal T.O. 2011, este Tribunal ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de 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 descrito, se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el recurrente, el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

-----Ahora bien, en en el presente caso, frente a la eximente prevista por el artículo 61 del Código citado, observo que los principales temas objeto de ajuste abarcan el uso del beneficio de exención respecto a la actividad "Extracción de petróleo crudo y gas natural" (Código 111000) de acuerdo a lo establecido en el artículo 2 inciso b) de la Ley 11.518, y la aplicación del artículo 13 del Convenio Multilateral. Esta Vocalía entiende que, a la luz de la complejidad de las normas involucradas y las particulares circunstancias que enmarcan el tema, relacionadas con la existencia de normas nacionales que eximieron específicamente las tareas de exploración y explotación, son elementos suficientes que permiten tener por acreditado la eximente de error excusable invocada y prevista por el artículo 61 del Código Fiscal. En



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
“APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L.”

consecuencia, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada; lo que así declaro.-----


-----5) Responsabilidad solidaria: En referencia a los argumentos planteados en torno a la responsabilidad solidaria, vale recordar lo sostenido por la doctrina respecto de los sujetos pasivos y la responsabilidad solidaria. En cuanto a los primeros, distingue dos categorías: los responsables por deuda propia y los responsables por deuda ajena.-----

-----Esta distinción se funda en la separación entre deuda y responsabilidad y hace a la distinción entre contribuyente, al que la ley le atribuye la realización del hecho imponible y los restantes sujetos responsables a los que la ley les extiende la obligación de pagar el tributo. -----

-----En cuanto a la responsabilidad solidaria se ha dicho que ella opera cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación. Se ha destacado que los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda, advirtiendo que como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto, son también interdependientes. (Conf. Héctor B. Villegas). Al delinearse la figura del responsable, la legislación local ha declarado obligado al pago, además del sujeto pasivo del impuesto, a una persona diversa, en razón de una relación de hecho o derecho con el contribuyente.-----

-----Así el artículo 21 del Código Fiscal T.O. 2011, en su parte pertinente establece “*Se encuentran obligados al pago de las obligaciones fiscales de los distribuyentes, en la misma forma y oportunidad que rija para estos, las siguientes personas: 2.- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas...*” -----

-----El art. 24 del Código Fiscal dispone: “*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 si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva...*” -----


Dra. LAURA CRISTINA CENICERÓS
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

-----Y a su vez, el artículo 63 del citado Código prescribe: *"En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus leyes complementarias, corresponda la aplicación de multa, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración..."*.-----

-----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).-----

-----A lo expuesto debo añadir que la mentada responsabilidad no resulta "represiva" como ha pretendido calificarla el apelante. En tal sentido, debe considerarse que la finalidad otorgada a dicho instituto, por la ley en la Provincia de Buenos Aires, es garantizar a través suyo el cumplimiento de la obligación fiscal en virtud del interés público insito en la misma, evitando la



simple desaparición del deudor principal sin su debido cumplimiento (conf. sentencias de Sala III en autos "Unilever de Argentina SA" del 30/08/05, "Dukesa SA" del 15/09/05, "Estilos Gastronómicos S.A." del 16/08/07, entre otros). La situación jurídica del responsable solidario está muy lejos de ser la de castigarlo por el no cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente. No se lo obliga con finalidad correctora y/o represora, sino que, por el contrario, lo que se persigue solamente es garantizar el cobro del crédito fiscal.-----

-----A su vez, 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). Debo manifestar al respecto, 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 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.-----

-----Por todo lo expuesto entiendo que corresponde confirmar la solidaridad atribuida; lo que así declaro.-----

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Luis Marcelo Nuñez en representación de la firma "APACHE ENERGÍA ARGENTINA S.R.L." y de los señores Floyd Ray Price, Robert Val Johnston II, Matthew Wayne Dundrea y Jon William Sauer. 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración los saldos a favor de la

contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el Considerando III de la presente. 3) Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada en el artículo 9º del acto apelado. 4) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC Nº 3416/13 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE
Secretaría de Sala III
Tribunal Fiscal de Apelación

Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE: A efectos de emitir pronunciamiento en relación a las cuestiones a dirimir en la presente causa, y haciendo mérito de la opinión vertida por la Vocal Instructora, manifiesto mi adhesión a la solución que propicia respecto de los temas en debate en torno al fondo del asunto.

-----En este sentido, en relación a la decisión contraria a la pretensión fiscal relativa al cómputo del saldo a favor del contribuyente de anticipos y/o períodos anteriores a los fiscalizados, advierto que la situación planteada se revela sustancialmente análoga a la resuelta en autos "Bodegas y Viñedos Lopez" del 5/4/11, criterio reiterado por el suscripto -en minoría- como Vocal subrogante de Sala I in re "Bodegas y Viñedos Lopez" del 17/5/12. -----

-----Por lo demás, en cuanto al rechazo del planteo referido a la prescripción de la acción fiscal para determinar *el gravamen* que propicia la Vocal preopinante -con el cual coincido- considero necesario destacar que la postura al respecto la sustento 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 y "Frigorífico y Matadero Chivilcoy S.A.", del 4/11/2016, y más recientemente en "Color One SA" del 20/4/2018 y "Reckitt Benckiser Argentina S.A", del 17/7/2018 a los cuales remito por brevedad, como así también que el análisis

Dr. CARLOS ARIEL LAPINE
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III



Provincia de Buenos Aires

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

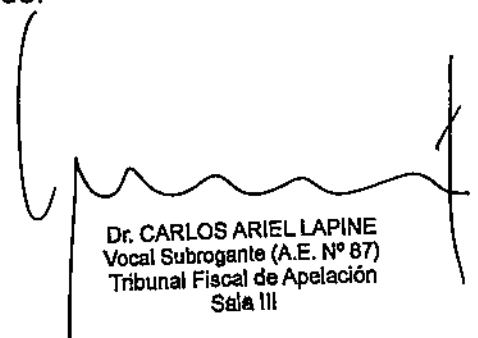
Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."


del tema debe completarse en relación a la sanción que aplica el Fisco (art. 9 de la Disposición apelada), toda vez que advierto –oficiosamente- que ha fenecido –por prescripción- la acción fiscal, según explicaré seguidamente.-----


-----Así, en primer lugar, debo aclarar que, más allá que la accionante no opone en forma puntual la defensa respectiva en cuanto a este aspecto temporal del acto en crisis, 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). -----

-----Observo que la regla atinente al 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 las sanciones 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 que establece el art. 9º ha implicado que la acción contenida en Disposición apelada (dictada en octubre de 2013), ha sido decidida más allá del plazo legalmente permitido.-----


Dr. CARLOS ARIELLAPINE
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III


Dra. MERCEDES ARÁOZ DE SASTRE
Secretaría de Sala III
Tribunal Fiscal de Apelación


Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en las presentes actuaciones, en función de

los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13, comenzaré con el análisis de la prescripción interpuesta mediante el recurso bajo tratamiento.-----

-----En este sentido, en forma preliminar debo aclarar que, sin perjuicio de advertir que el planteo en cuestión ha sido formulado en términos genéricos, de la lectura al mismo se advierte que la impugnante afirma –en definitiva– que en lo vinculado a los períodos fiscales 2007 y 2008, las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, y para aplicar las pertinentes sanciones, se encontraban prescriptas.-----

-----Así, con relación a la aplicación de la normativa de fondo en esta materia, debo señalar que si bien la limitación de las potestades locales en punto a la regulación del instituto de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “Cláusula de los Códigos” (artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporánea, a efectos de resolver el presente planteo, basta con analizar si los artículos contenidos bajo Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–, artículos 157 a 161 del del Código Fiscal, han merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de los órganos judiciales mencionados por el artículo 12 de dicho cuerpo normativo, para en todo caso, merituar la posibilidad de aplicar los precedentes que así lo hayan hecho; todo ello, en el sentido y con el alcance solicitado por la parte apelante.-----

-----Cabe recordar al respecto, que el artículo 12 del Código Fiscal dispone: “Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias *pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*” (el resaltado me pertenece).-----

-----En este marco, entonces, corresponde indicar –en primer lugar– que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires declaró la inconstitucionalidad del artículo 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al



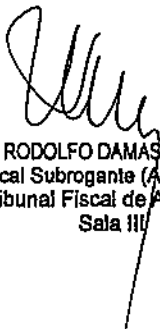
Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (vide causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo"; causa C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo"), y del artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (vide causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397.).-----

-----Y si bien de los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 30/09/2003; Fallos 326:3899) podría interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, los artículos 157 y 161 resultan -en lo estrictamente vinculado al caso que nos ocupa- constitucionalmente objetables (tal como lo afirma la recurrente), cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no declaró en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos [circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional; entre otros, ver "Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza). (Recurso de hecho)", "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." de fecha 8 de octubre de 2009, "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés -Ejecutivo- apelación - recurso directo" (F. 391. XLVI), con su remisión al dictamen de la Procuradora General, de fecha 1 de noviembre de 2011, y "Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos"].-----


Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

-----A su vez, en lo relacionado con el artículo 159 del Código Fiscal, cabe destacar que recientemente la SCJBA se pronunció con respecto al citado tópico, en la causa A. 71388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (de fecha 16 de mayo de 2018), confirmando (por mayoría de fundamentos concordantes) la declaración de inconstitucionalidad del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, del Código Fiscal T.O. 2004 (artículo 159 del T.O. 2011), realizada por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en Mar del Plata (la cual, a su vez, había ratificado el fallo de primera instancia).-----

-----Sin embargo, reiterando que la aplicación al caso de dicho precedente requiere de la evaluación previa del juzgador acerca de su procedencia (Cfr. artículo 12 del citado cuerpo normativo; concordante con lo dispuesto por el artículo 14 del Dto.-Ley N° 7603/70), debo señalar que en atención a las particularidades que reviste el citado fallo (esto es, la conformación de una mayoría que –en rigor– se alcanza por diversos fundamentos, y la existencia de una postura minoritaria con argumentos de relevancia centrados en lo dispuesto por el nuevo Código Civil y Comercial), razones de estricta prudencia me convencen en la necesidad de esperar, a fin de evaluar la aplicación de la doctrina judicial que se desprende del mismo, a que el Máximo Tribunal Federal decida el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por el Fisco provincial contra la sentencia en cuestión (con fecha 8 de junio de 2018, conforme lo ha informado el Poder Judicial de la Provincia a través de la Mesa de Entradas Virtual –MEV–), a la luz –precisamente– del innegable dato institucional que representa la sanción, por parte del Congreso de la Nación, del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26.994), y particularmente, lo dispuesto mediante los artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).-----

-----Consecuentemente, considero en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, que el planteo prescriptivo opuesto debe ser evacuado a partir de lo dispuesto por el Código Fiscal, con el alcance detallado *ut supra*; lo que así declaro.-----



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

Piso 10 – La Plata


Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
“APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L.”

-----Sentado lo que antecede, corresponde entonces destacar que el artículo 157 del Código Fiscal dispone: “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código y para aplicar y hacer efectivas las sanciones en él previstas.”-----

-----Por su parte, el artículo 159 del referido ordenamiento legal, 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 desde el 1° de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen*” (el resaltado no consta en el original); y continúa: “El término de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las sanciones legisladas en este Código comenzará a correr desde el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.”-----

-----En este punto, cabe aclarar que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es de período fiscal anual; esto es, se determina mediante una declaración jurada anual, que se presenta junto con el pago del último anticipo. Así lo establece el Código Fiscal mediante el artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: “Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período”), en un todo concordante con la previsión del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 23.548.-----

-----Así, con respecto a las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación vinculadas al período fiscal 2007, corresponde señalar que el cómputo del plazo prescriptivo pertinente comenzó a correr el 1° de enero del año 2009 (Cfr. conforme el Calendario de Vencimientos dispuesto mediante


Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI
Fiscal Subrogante (A/E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

Disposición Normativa-Serie "A" N° 043/07), y hubiera fenecido el 1° de enero de 2014, de no haber acaecido la causal suspensiva prevista en el inciso a) del artículo 161 del Código Fiscal; esto es, la intimación de pago del tributo determinado por aquélla mediante la Disposición Delegada SEFSC N° 3416/13 (practicada el 18 de octubre de 2013; *vide* artículo 15 de la citada disposición y Formulario Único de Notificación R-132 agregado a fojas 3645).-----

-----A partir de lo expuesto, cabe sostener que las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar las obligaciones fiscales correspondientes a dicho período fiscal, no se encontraban prescriptas; circunstancia que se verifica asimismo en lo relacionado con el período fiscal 2008, toda vez que a su respecto ha operado idéntica causal de suspensión; lo que así declaro.-----

-----Ahora bien, a distinta conclusión cabe arribar en lo relacionado con las facultades sancionatorias del Fisco.-----

-----En este sentido, debe destacarse que el computo del plazo prescriptivo de estas últimas, en lo vinculado a los períodos fiscales 2007 y 2008, comenzó a correr el 1° de enero de 2008 y el 1° de enero de 2009, respectivamente (fechas en las que se habría verificado la violación al deber material pertinente); y que, en orden a ello, a la fecha del dictado y notificación de la disposición recurrida, aquéllas se encontraban prescriptas con respecto al primero de los períodos fiscales analizados.-----

-----Consecuentemente, en este punto corresponde hacer lugar parcialmente al recurso incoado, declarar prescriptas las facultades sancionatorias del Fisco en lo relacionado con el período fiscal 2007 y ratificar la vigencia de las mismas, en lo vinculado al período fiscal 2008 (esto último, al verificarse oportunamente y a su respecto, la causal suspensiva prevista por el inciso "b" del artículo 161 del Código Fiscal); lo que así declaro.-----

-----Establecido lo que antecede, en relación con la cuestión de fondo controvertida por la parte apelante –a través del recurso incoado contra la determinación y ajuste practicados por la Autoridad de Aplicación–, debo señalar que comparto lo resuelto por mis colegas preopinantes. Ello así, sin perjuicio de sostener que, en lo específicamente relacionado con la alegada



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N°2360-161468-2009
"APACHE ENERGIA ARGENTINA S.R.L."

exención de los ingresos generados por la venta directa de petróleo crudo en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires provenientes de las actividad de la extracción de petróleo crudo y gas natural en el Área Dadín, la suerte adversa al agravio interpuesto deviene sellada a partir lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal vigente, en la medida que –considero– este Cuerpo no podría avanzar en la resolución del mismo sin tener que expedirse acerca de la constitucionalidad –o no– de la pretensión fiscal entablada a través de la disposición impugnada (todo ello, reitero, en contravención a lo dispuesto por el citado artículo del Código Fiscal, y su análogo, artículo 14 del la Ley N° 7603/70); lo que así declaro.-----

-----Resuelto lo que antecede, y entrando a analizar los agravios incoados con respecto a los saldos a favor de la firma contribuyente (tanto los relacionados con el período fiscal inmediatamente anterior a los determinados en las presentes actuaciones, como aquéllos vinculados –precisamente– a estos últimos), comparto asimismo –y en lo sustancial– las consideraciones expuestas por la Vocal instructora, remitiendo a mayor abundamiento, a la postura que expresara en mi voto para la causa "Parafina del Plata SACI" (Sentencia Sala II de fecha 16 de agosto de 2018, Registro N° 2699) y adhiriendo, en consecuencia, al criterio resolutivo propuesto por mi colega; lo que así declaro.-----

-----Por último, en relación con las restantes cuestiones controvertidas en autos, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto (a cuya lectura remito en el punto a fin de evitar reiteraciones innecesarias), adhiero al criterio resolutivo propuesto por la estimada Vocal instructora; lo que así finalmente declaro.-----

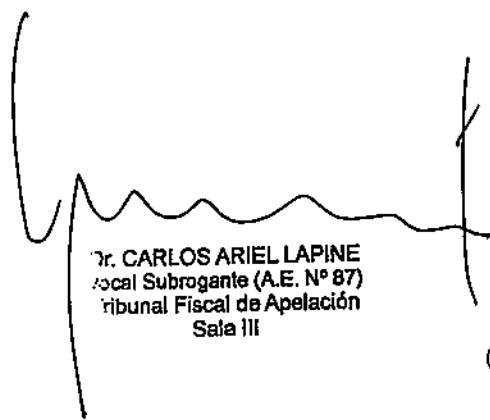
Quise ver,

Dr. Mercedes Graceli Sastre
Dra. MERCEDES GRACELI SASTRE
Secretaría de Sala III
Tribunal Fiscal de Apelación


Dr. RODOLFO DAMASO CRESPI
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de

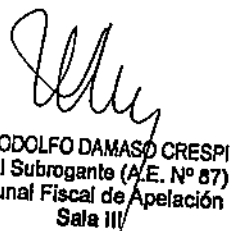
apelación interpuesto por el Dr. Luis Marcelo Nuñez en representación de la firma "APACHE ENERGÍA ARGENTINA S.R.L." y de los señores Floyd Ray Price, Robert Val Johnston II, Matthew Wayne Dundrea y Jon William Sauer. 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique oportunamente la liquidación final del impuesto teniendo en consideración los saldos a favor de la contribuyente conforme surge de lo dispuesto en el Considerando III de la presente. 3) Declarar prescriptas las facultades del Fisco para aplicar la multa correspondiente al período fiscal 2007 (Voto del Dr. Lapine y Cr. Crespi). 4) Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada en el artículo 9º del acto apelado respecto del periodo fiscal 2008. 5) Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada SEFSC Nº 3416/13 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.-----



Dr. CARLOS ARIEL LAPINE
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III



Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III



Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI
Vocal Subrogante (A.E. Nº 87)
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala III

Queda así,



Dra. MERCEDES ARACELI BASTRE
Secretaría de Sala III
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL Nº 4095
SALA III