



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: "ULTRAPETROL S.A." - 2360-0240970/10

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0240970 del año 2010, caratulado "ULTRAPETROL S.A."

Y RESULTANDO: Que se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 3411) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 2783/2793 por el Dr. Luis Marcelo Nuñez, en su doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de "ULTRAPETROL S.A." y de los Sres. Felipe Menéndez Ross, Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1581, dictada el 8 de mayo de 2015, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto administrativo (que obra a fojas 2751/2778) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto de los períodos fiscales 2008 (enero a diciembre) y 2009 (enero a diciembre), por el ejercicio de las actividades verificadas de "Servicio de transporte marítimo de carga" (Código NAIIB 611100), "Construcción de buques" (Código NAIIB 351101), "Reparación de buques" (Código NAIIB 351102), "Alquiler de equipo de transporte para vía acuática, sin operarios ni tripulación" (Código NAIIB 711200), "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900) y "Servicios complementarios para el transporte por agua n.c.p." (Código NAIIB 633299), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (Art. 5°) por la suma de pesos un millón doscientos noventa y dos mil cuatrocientos cincuenta y cinco (\$ 1.292.455,00.-), con más los intereses del Art. 96 del Código Fiscal. Por el Art. 6° se establecen saldos a favor de la contribuyente por un importe de pesos un millón

setenta y tres mil novecientos ochenta y cinco con ochenta centavos (\$1.073.985,80.-). En el Art. 7° se aplica una multa por omisión equivalente al 10% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en los Arts. 61, primer párrafo, 68 y 69 del Código Fiscal. Por último, se dispone (Art. 9°) que atento a lo normado por los Arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios los Sres. Felipe Menéndez Ross, Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez.

A fojas 3413, se adjudica la causa a la Vocalía de 9na. Nominación, conociendo en la misma la Sala III de este Tribunal. Asimismo, se ordena su impulso.

A fojas 3416, se ordena el traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 3417/3424, el pertinente escrito de réplica.

A fojas 3792, se informa que a raíz de la renuncia de las vocales integrantes de las Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, la instrucción de la causa quedó a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (en carácter de Vocal subrogante; Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

A fojas 3796, se clausura el periodo probatorio y a fojas 3818, se hace saber que -finalmente- la Sala ha quedado integrada junto al Cr. Rodolfo Crespi, con el Dr. Angel Carlos Carballal y la Dra. Irma Gladys Ñancuñil como conjueza (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 36/24). Se dictan autos para sentencia los que se encuentran firmes por lo que la causa está en condiciones de ser resuelta.

Y CONSIDERANDO: I.- A la hora de expresar agravios, el impugnante plantea la excepción de prescripción de los periodos fiscales enero de 2008 a diciembre de 2009 y también por la multa impuesta por el acto administrativo en crisis. Sostiene, para solventar su postura, que, si bien la Provincia de Buenos Aires ostenta la facultad de regular el régimen de prescripción, ello tiene un límite y no se puede apartar del régimen previsto en el Código Civil de la Nación (Art. 75 Inc. 12 de la CN), por lo que cita jurisprudencia de la CSJN que sostiene que las legislaciones provinciales que reglamenten la prescripción de los tributos en forma contraria a lo dispuesto por el Código Civil son invalidas. Alega, que ello es lo que ocurre con respecto al cómputo del termino quinquenal de prescripción y las causales de suspensión e interrupción. Aclara, que el Art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, que establece que las legislaciones locales podrán regular la prescripción en cuanto al plazo de tributos, solo aplica a los períodos posteriores a su entrada en vigencia, no afectando los períodos en discusión. Asimismo, se agravia de la manera de computar los plazos por parte del Código Fiscal, que difiere del Código Civil, y cita jurisprudencia de la CSJN.

Por lo expuesto, sostiene que el cómputo del termino de la prescripción de los

periodos 2008 y 2009 comenzó a correr, para determinar el impuesto y aplicar la multa, el 1/01/2009 y el 1/01/2010, completándose los 5 años el 31/12/2013 y el 31/2/2014, respectivamente y, en ambos casos, antes de la notificación de la Disposición recurrida. Asimismo, plantea que, en el hipotético caso de computarse el 29/6/2009 y el 30/6/2010 como fecha de inicio del término quinquenal de prescripción para determinar el impuesto de autos, dicho término se habría cumplido el 28/6/2014 y el 28/6/2015, respectivamente. Y con relación a la multa el 31/12/2013 y 31/12/2014.

Señala, que no son válidas las causales de interrupción y suspensión de la prescripción del Código Fiscal (Arts. 160 y 161), en cuanto dicho Código agrega causales no previstas en el Código Civil que sólo contempla la interposición de la demanda judicial como causal de interrupción (Arts. 3984 y 3991) y, como causal de suspensión, la constitución en mora del deudor por una sola vez y durante un año (Art. 3986). Cita jurisprudencia de la CSJN.

Prosigue, con el agravio referido a los ingresos de la firma de marras originados por el reintegro de gastos realizados por cuenta de terceros por compra de chapa y por el pago de sueldos, incluidos en la base imponible por la Autoridad de Aplicación. Aduce que la postura de ARBA es incorrecta, pues considera que dichos ingresos por recupero de gastos no integran la base imponible de los ingresos brutos del 2008 y 2009, atento que su representada incurrió en tales gastos (para la compra de chapas y pago de sueldos) por cuenta de distintas empresas relacionadas del grupo, que luego recuperó a través de la emisión de las correspondientes facturas a las mismas, adjuntando los respectivos comprobantes respaldatorios. Cita lo normado por el Art. 188 del Código Fiscal. y la Resolución 1/2002 de la Comisión Arbitral, jurisprudencia de este Tribunal e Informes 41/2005, 149/2001 y 164/2001 de la ex Dirección Provincial de Rentas provincial. Señala, que la doctrina afirma que los reintegros se encuentran excluidos e la imposición, al no identificarse con el significado jurídico de precio y que los mismos son simples devoluciones no gravadas por el impuesto de autos.

Continúa, el abogado apoderado, manifestando, con respecto al recupero de sueldos, que no pueden bajo ningún concepto ser gravados con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos porque las sumas adelantadas por la apelante, por cuenta de "UABL SA", constituyen un reintegro de gastos efectuados por su representada por cuenta de la empresa señalada. Informa, que los sueldos en cuestión son de tripulantes de una embarcación que explota comercialmente "UABL S.A."

Se agravia del rechazo de ARBA a producir la prueba ofrecida (pericial e informativa) por vulnerar su derecho constitucional de defensa, pues no permitió confirmar lo demostrado con la prueba documental.

Señala que, probados que los ingresos de su representada por recupero de gastos se corresponden en concepto e importe con los gastos efectivamente realizados por la empresa por cuenta de terceros, la calidad de mandatario se infiere (mandato tácito), según Informe 41/2005 de ARBA.

Prosigue indicando que no corresponde incluir en la base del impuesto los ingresos de la empresa originados en fletamento internacional, del 30% que cobra sobre el total de los fletes facturados por la firma "UABL Paraguay S.A.", en virtud del Convenio de participación en flete firmado con la empresa.

Se agravia acerca que la Disposición recurrida grabó los ingresos en cuestión porque la participación en flete internacional no se encuadra en el Art. 186 Inc. "c" del Código Fiscal, señalando que el carácter internacional de los ingresos por el flete en cuestión fue reconocido por ARBA (primer párrafo, hoja 5 de la Disposición) y que "UABL Paraguay S.A." es una sociedad constituida en Paraguay, lo cual justifica, a su entender, la aplicación del Art. 186, Inc. "c", del Código Fiscal.

Continúa el apelante con el agravio referido a las retenciones y percepciones, afirmando que la ARBA no ha motivado debidamente el ajuste practicado en este punto, atalaya desde la cual plantea la nulidad por afectación a su derecho de defensa,

Plantea el recurrente la improcedencia del reclamo de intereses del Art. 96 del Código Fiscal, aduciendo que la pretensión fiscal debe rechazarse, pues no solo no corresponde el reclamo del capital, sino que también, en virtud del principio de accesoriedad, ni los intereses del Art. 96 ni los recargos del Art. 59 del Código Fiscal. Alega que no resultan aplicables, además, por no verificarse un retardo imputable a título de culpa o dolo y por aplicación de la doctrina de la mora culpable como condición de procedencia de intereses y demás accesorios (Art. 509 del Código Civil), dado que su representada actuó con a máxima diligencia posible.

Prosigue agraviándose de la aplicación de la multa, por no presentarse en el caso los elementos objetivo y subjetivo de Art. 61 del Código Fiscal. Subsidiariamente, plantea error excusable.

Continúa el impugnante con el agravio referido a la responsabilidad solidaria, señalando que no se verifica el aspecto subjetivo exigido para extender la misma, por aplicación del principio de la personalidad de la pena, no pudiéndose extender la misma a los integrantes del directorio por hechos atribuidos a una sociedad comercial; y que la Disposición recurrida no contiene tampoco la afirmación de que los directores hubiesen intervenido efectivamente en los hechos y tampoco se ha probado la culpa o el dolo de los mismos.

Cita, a mayor abundamiento, lo dispuesto por la Ley de Sociedades Comerciales (Ley 19.550) y advierte que es esta última norma la que regula la responsabilidad cuestionada (Conf. Art. 75 Inc. 12 de la CN).

Por último, el apelante hace reserva de aplicación del Protocolo Adicional en caso que la pretensión fiscal quede firme y, por ello, solicita se notifique la Resolución en crisis a las demás jurisdicciones/fiscos involucrados, de modo que se reclame las diferencias del impuesto en cuestión a las demás provincias, teniendo en cuenta los importes efectivamente pagados por su mandante en cada una de las jurisdicciones.

Adjunta prueba documental, ofrecen informativa y pericial contable, hace reserva del Caso Federal y solicita se revoque la determinación de oficio en todos sus términos.

II.- A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado, señalando, primer lugar, respecto al tratamiento de la prescripción opuesta, que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial (Art. 2532), vienen a confirmar la postura asumida por ARBA, de conformidad con la cual la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, regulada por el derecho local, por lo cual el Código Fiscal puede regular sus institutos en forma particular sin sujeción a ninguna otra ley de fondo, en ejercicio de los poderes no delegados al Gobierno Federal. Asimismo, alega la Representante Fiscal, que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se caracteriza por ser un impuesto de ejercicio y por ello los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse con la declaración jurada anual, por lo que devienen aplicables los Arts. 157 y 159 del Código Fiscal, que prevén un plazo de 5 años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr el cómputo desde el 1° de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales de la presentación de la declaración jurada anual, por lo que sostiene que la prescripción comenzó a correr desde el 1° de enero de 2010, para el períodos fiscal 2008.

En otro orden, por aplicación de la Ley 14.044, vigente desde el 01/11/2009, aduce el Representante Fiscal que dichos plazos se suspenderán por 120 días hábiles, conforme Art. 3 del Código Fiscal, desde la fecha de notificación de la resolución de inicio del procedimiento de determinación, cuando se tratare de periodos fiscales próximos a prescribir y dichos actos se notifiquen dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a la fecha en que se produzca la correspondiente prescripción (Art. 161 del Código Fiscal).

Alega la Representación fiscal que habiéndose notificado la Disposición de Inicio N°

2806/14 con fechas 29/8 y 2/9 del 2014 (fojas 2322/2325), dentro de los 180 días corridos inmediatos anteriores a que se produzca la prescripción, fue causal de suspensión por 120 días, prolongándose el plazo prescriptivo con la notificación de la Disposición impugnada operada con fecha 27/5/15 (fojas 2779/2782), hasta los 90 días después de la notificación de la sentencia que determine el tributo o apruebe la liquidación practicada o rechace el recurso, por lo que sostiene que la prescripción opuesta no puede prosperar.

Respecto a los planteos de inconstitucionalidad, señala que debe estarse a lo previsto en el Art. 12 del Código Fiscal.

Con respecto al agravio referido al reintegro de gastos realizados por cuenta de terceros la firma expresó que la operatoria se vincula con sociedades relacionadas y que en las liquidaciones de gastos aportados por el contribuyente se detectaron reintegros facturados bajo los conceptos sueldos y chapas. Alega que de la documentación de respaldo obrante en el expediente se cotejó que dichos gastos son propios de la actividad ejercida por el contribuyente, no quedando demostrado en las presentes actuaciones que el mismo haya actuado como intermediario y que los ingresos por reintegro de chapas y recupero de sueldos no cumplen con los requisitos establecidos para considerarlos reintegros de gastos en los términos del Art. 188 Inc. c) del Código Fiscal, por lo que se consideraron ingresos gravados en el impuesto en cuestión.

Con respecto al agravio referido a los ingresos por fletamento internacional, originados en el porcentual del 30% que cobra sobre el total de los fletes facturados por "UABL Paraguay", en virtud del convenio de participación en el flete firmado con la empresa, aduce la Representante Fiscal que son servicios que la firma fiscalizada presta a los exportadores en forma separada y los factura como tal, considerando que la misma es una actividad independiente en si misma y por ello tiene su tratamiento impositivo dentro de la normativa aplicable correspondiente al período fiscalizado. Asimismo, considera que del convenio de operación de barcazas celebrado con fecha 19/7/2007 entre "Ultrapetrol S.A.", "UABL Paraguay S.A." y "UABL S.A.", pudo constatarse que la firma obtuvo ingresos por participación en fletes internacionales, arrendamientos de barcazas a terceros, fletamento por tiempo de buques y servicios de administración prestados a sociedades relacionadas, las cuales, señala, no constituyen un producto de exportación sino un servicio de exportación prestado desde nuestro país, resultando alcanzados por el impuesto de marras (Art. 186 inc "c" del Código Fiscal). Aduce que la apelante no ha aportado prueba alguna que permita refutar la actuación fiscal.

Prosigue la Representante Fiscal respondiendo la queja referida a la falta de motivación del acto impugnado en relación al cálculo de retenciones y percepciones,

señalando que, conforme consta en el acto administrativo en crisis (fojas 2759), se efectuó la auditoría de las retenciones y percepciones sufridas por la firma de marras durante los periodos fiscalizados, teniendo en cuenta el detalle de pagos a cuenta declarados en la misma y, tras el cotejo de dichos pagos, con los informados por los Agentes de Recaudación extraídos de la información existente de la Base de Datos de la GGTI, se verificó la existencia de diferencias (fojas 2165/2166).

Alega que surge de los considerandos de la Disposición en crisis el sustento fáctico y legal que fundamenta la causa del ajuste y que la queja introducida evidencia más una disparidad con el criterio del Fisco que una omisión de motivación.

Continúa la Representación Fiscal con el agravio referido a la aplicación de intereses previstos por el Art. 96 del Código Fiscal, destacando que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto y su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente y remedia el daño producido.

Con respecto a los recargos del Art. 59 del Código Fiscal, alega que no son aplicables en el presente debido a que el contribuyente no ha actuado como agente de recaudación y que se verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma de marras, por ello, sostiene que el agravio deviene abstracto.

En otro orden, con relación a la sanción impugnada, considera la Representante Fiscal que la quejosa incurrió en la infracción calificada como omisión de tributo del Art. 61 del Código Fiscal y atento que ARBA sostiene el criterio objetivo de aplicación de la multa, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor y no puede excusarse cuando hay incumplimiento comprobados, por lo que la aplicación de la multa resulta procedente en razón que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal atendible bajo el instituto de error excusable.

Continúa con el agravio referido a la responsabilidad solidaria, señalando que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente y que se encuentra acreditada en autos la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario en cada uno de los periodos ajustados. Asimismo, alega que no existe responsabilidad subsidiaria en la normativa bonaerense y que la presunción prevista en la norma se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad y la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables.

Con respecto a la extensión de la responsabilidad derivada de la sanción aplicada, menciona, el Organismo recaudador, que sólo se ha aplicado lo dispuesto por el Art. 63 del Código Fiscal y con relación a la personalidad de la pena cita jurisprudencia

de este Tribunal.

Asimismo, sobre el agravio referido a la aplicación de la legislación de fondo en materia de responsabilidad, trae a colación jurisprudencia de este Tribunal que sostiene que el fundamento del apartamiento sobre la responsabilidad solidaria es el Art. 121 de la CN.

Finalmente, con respecto a la aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, sostiene la Representación Fiscal que no se dan las condiciones para su aplicación citando jurisprudencia de este Tribunal.

Por todo lo expuesto, solicita se confirme la Resolución recurrida en todos sus términos.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC N° 1581/15, se ajusta a derecho, en función de los agravios planteados en el recurso bajo análisis.

1.- De manera preliminar, alterando el orden de los planteos del recurrente y frente al agravio introducido acerca de la nulidad del acto administrativo en crisis, por entender que carece de motivación en relación al cálculo de retenciones y percepciones, considero que el planteo señalado no prospera.

La motivación del acto administrativo es la explicitación de la causa; esto es, la declaración de cuáles son las razones y las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto, y se halla contenida dentro de los "Considerandos" del acto. Aparece como una necesidad tendiente a la observancia del principio de legalidad de la actuación de los órganos estatales. Desde el punto de vista del particular responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales. Constituye un requisito referido a la razonabilidad (conf. T. Hutchinson "Régimen de Procedimientos Administrativos", Editorial Astrea, página 77).

Puedo observar de la Disposición impugnada que la misma cuenta con los antecedentes de hecho y derecho que llevaron a su dictado y, asimismo, el acto impugnado cumple con lo normado por el Decreto Ley 7647/70 en cuanto establece en su Art. 108 que todo acto administrativo final deberá ser motivado y contendrá una relación de hechos y fundamentos de derecho cuando: a) Decida sobre derechos subjetivos. b) Resuelva recursos. c) Se separe del criterio seguido en actuaciones precedentes o del dictamen de órganos consultivos.

Analizando la Disposición en crisis puedo observar que la misma cumple

acabadamente con la debida motivación de la decisión adoptada lo que puede extraerse de los considerandos sin esfuerzo y asimismo, no observo vulneración alguna del debido proceso adjetivo, pues la recurrente ha podido ofrecer y producir prueba, se le ha notificado con la debida motivación el acto apelado y se le ha indicado en la parte resolutive el recurso vigente en la normativa actual para impugnar el mismo.

Asimismo, no debe perderse de vista, partiendo del principio de trascendencia que impera en materia de nulidades procesales, que impone, en este caso al apelante, al momento de presentar la queja, la ineludible carga de expresar el perjuicio sufrido y alegar las defensas que se ha visto privado de oponer, en virtud que la mencionada carga procesal no se satisface con la mera y genérica invocación de haber sufrido un perjuicio o sufrido la afectación del derecho de defensa en juicio.

Como bien señala la Representación Fiscal, conforme consta en el acto administrativo en crisis (fojas 2759), se efectuó la auditoría de las retenciones y percepciones sufridas por la firma de marras durante los periodos fiscalizados, teniendo en cuenta el detalle de pagos a cuenta declarados en la misma y tras el cotejo de dichos pagos con los informados por los Agentes de Recaudación extraídos de la información existente de la Base de Datos de la GGTI, se verificó la existencia de diferencias (fojas 2165/2166).

Por lo expuesto, se rechaza el agravio de la nulidad del acto administrativo en análisis.

2.- Luego, corresponde tratar aquellas quejas relacionadas con la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, en lo vinculado a los períodos fiscales 2008 y 2009.

Pues bien, tal como vengo sosteniéndolo (“Total Austral S.A.” del 15/12/2020 reg. 4217, y más recientemente “Compañía Financiera S.A.” del 28/04/2022 reg. 3230, entre otros), corresponde señalar en forma preliminar que la limitación de las potestades locales en punto a la regulación de la prescripción liberatoria en materia fiscal, a la luz de la denominada “cláusula de los Códigos” (Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional), ha sido objeto de una larga y profunda controversia en la doctrina y jurisprudencia contemporáneas.

Ello, básicamente, a partir de la consolidación de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación –aunque no se trataba de una cuestión tributaria– en “Sandoval, Héctor c/ Provincia del Neuquén” (Fallos 320:1344), precedente en el que sostuvo: “Que la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a

las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos: 176:115, 226:727, 235:571, 275:254, 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (el subrayado no consta en el original).

En lo específicamente tributario, dicho temperamento fue sentado por el Máximo Tribunal en el conocido fallo “Recurso de hecho deducido por Abel Alexis Latendorf (síndico) en la causa Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda” (Fallos 326:3899), del 30 de septiembre de 2003. En el mismo, la Corte, ratificando diversos precedentes (Fallos 175:300, 176:115, 193:157, 203:274, 284:319, 285:209, 320:1344), puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil son inválidas, y afirmó que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho, criterio que – posteriormente– fue ratificado en numerosos precedentes [entre otros, “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, “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto s/ ejecución fiscal - radicación de vehículos”, “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de conocimiento” del 21 de junio de 2018 y “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, de fecha 5 de noviembre de 2019].

En este marco, y teniendo en consideración que el Art. 12 del Código Fiscal (análogo al Art. 14 de la Ley N° 7603/70) dispone expresamente que: *“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 no consta en el original), he sostenido en casos anteriores que a efectos de resolver planteos de este tenor, correspondía analizar si, en particular, los Art.s 157 a 161 del Código Fiscal (contenidos bajo su Libro Primero –Parte General–, Título XIV –de la Prescripción–) habían merecido –o no– la tacha de inconstitucionalidad por parte de

los órganos judiciales mencionados en dichas normas, para en todo caso, aplicar los precedentes que así lo hubieran hecho.

Dicha interpretación, arraigaba en el entendimiento de que era, en definitiva, la que mejor armonizaba con la prudencia que debe regir la actuación de este Cuerpo, ya que –conforme lo ha sostenido desde antiguo la CSJN, sobre la base de lo dispuesto en los Art.s 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, Art.s 57, 161 inciso 1 y concordantes de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires), constituyendo la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia (Fallos 324:920, 302:1149, 303:1708, entre muchos otros); y por lo demás, en el innegable dato institucional que representaba 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 Art.s 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).

No resulta ocioso recordar en este punto que –en lo que aquí interesa– la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires oportunamente declaró la inconstitucionalidad del Art. 158 del Código Fiscal, en lo que se refiere al 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"); del Art. 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, finalmente, del Art. 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; Art. 159 del T.O. 2011), en lo que hace al inicio del cómputo del plazo de prescripción vinculado a las facultades determinativas del Fisco (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).

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” (citada) podía interpretarse que, por idénticos fundamentos a los expuestos, Art.s como el 161 del Código Fiscal (o incluso, diferentes aspectos de las normas citadas en el párrafo anterior, tales como el plazo de prescripción de la demanda de repetición, regulado en el segundo párrafo del Art. 157 de dicho cuerpo normativo) resultaban constitucionalmente objetables, cierto es que el Máximo Tribunal Provincial no había declarado en lo pertinente la inconstitucionalidad de los mismos (circunstancia que tampoco se aprecia en la copiosa lista de precedentes emanados de la Corte Nacional, referenciados anteriormente).

Ahora bien, tal como he señalado en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina” (Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217), la postura adoptada por la CSJN en autos “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa”, y, particularmente, el estado de firmeza adquirido por el fallo de la SCJBA in re “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (a raíz del rechazo resuelto –con fecha 22 de octubre de 2020– por la CSJN, por mayoría, del Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la provincia de Buenos Aires contra la sentencia en cuestión), me indujeron a revisar aquella posición interpretativa, debidamente sostenida en una hermenéutica posible y fundada, en el entendimiento de que resulta oportuno aplicar el criterio que dimana de dichos precedentes; y sostener en definitiva que, en casos como el presente, procede adoptar la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” en toda su extensión, considerando inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria– se opongán a lo regulado en la normativa de fondo pertinente, siempre y cuando dicha circunstancia haya sido alegada por alguna de las partes y se encuentre debidamente controvertida por la otra.

Ello, por cuanto tales planteos deben ser resueltos con estricto apego a la controversia jurídica suscitada, respetando así las normas respecto de las cuales existe coincidencia entre las partes en cuanto a su aplicación, evitando vulnerar de esta forma el principio de congruencia que rige al procedimiento en este punto.

En este sentido, cabe recordar que la SCJBA ha expresado que: “*Al respecto, y más allá de que este Tribunal ha sostenido que la eventual aplicación del principio iura novit curia en materia de prescripción le permite al sentenciante determinar la norma que rige en el caso (conf. Arts. 34 Inc. 4 y 163 Inc. 6, CPCC) e, incluso, el plazo concreto a computar a tal fin, ello requiere que dicha defensa haya sido oportunamente argüida por las partes (doctr. Art. 3.964, Cód. Civ.; causas Ac.*

64.885, sent. de 14-VII-1998; C. 96.165, sent. de 17-VI-2009; e.o.), y, además, que no se alteren ni las bases fácticas de la controversia, ni la causa de la pretensión, ni el concreto *petitum* (objeto) de la defensa interpuesta (v., por ej., causa C. 116.630, 'Transporte Atlántico del Sud S.R.L.', sent. de 8-IV-2015). Asiste entonces razón al quejoso en tanto esboza que el a quo excedió su competencia cuando -tal como surge del relato efectuado precedentemente- modificó el término quinquenal de prescripción determinado por la señora magistrada de primera instancia a pesar de que ninguna de las partes -y, en particular, el Fisco- se había agraviado de esa parcela del decisorio, infringiendo así las pautas antes sentadas" (SCJBA in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque, Jesús. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 28 de agosto de 2021, Registro N° 138; el subrayado me pertenece).

Por lo demás, en este punto entiendo necesario dejar sentado que, en rigor, considero que las provincias, al haberse reservado las potestades tributarias locales (y, fundamentalmente, la posibilidad de crear tributos), también se han reservado la facultad de regular sus formas o modos de extinción, constituyendo esta parcela del derecho bajo análisis, un ámbito de competencia no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, en lo específicamente relacionado con las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación, corresponde recordar que el Art. 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa y en sentido análogo a lo dispuesto por el Art. 4027 inciso 3 del derogado Código Civil (Ley N° 340), que: "*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...*".

Por su parte, con respecto al inicio del cómputo de la prescripción, resultando inaplicable lo establecido en el Art. 159 del referido ordenamiento tributario (ver SCJBA in re "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio", citado), cabe entonces preguntarse, a la luz de lo dispuesto por el Art. 3956 del referido Código Civil (que dispone: "*La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación*"), cuándo debe tenerse por iniciado el mismo.

En este sentido, corresponde advertir 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 en el Art. 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del Art. 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”*).

Lo expuesto resulta trascendental, a poco que se repare en: 1) que conforme lo ha sostenido la CSJN, una vez vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, la Administración Fiscal no puede reclamar el pago de anticipos (Fallos 329:2511); y 2) que no resulta aplicable en este punto, lo resuelto por la CSJN en autos “Fisco c/ Ullate, Alicia Inés” y/o “Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires c/ Bottoni, Julio Heriberto”, por versar sobre tributos que no presentan extremos asimilables al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A todo ello cabe agregar, que la anualidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecida en los citados Art.s 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del Art. 9, inciso b), apartado 1, de la Ley Nº 23.548 (Coparticipación Federal de Recursos Fiscales), cuya afectación involucra –en principio– una cuestión constitucional y expone a la jurisdicción local a las consecuencias previstas en el Art. 13 de la citada Ley Convenio. En el referido Art. 9, dispone: *“1. En lo que respecta a los impuestos sobre los ingresos brutos, los mismos deberán ajustarse a las siguientes características básicas: ... Se determinarán sobre la base de los ingresos del período... Para la determinación de la base imponible se computarán los ingresos brutos devengados en el período fiscal... Los períodos fiscales serán anuales...”* (a cuyos términos ha adherido la Provincia de Buenos Aires mediante Ley Nº 10.650 –B.O. 20/07/88–).

En consecuencia, conforme lo hasta aquí expuesto, corresponde sostener que el término quinquenal previsto para la prescripción de las facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación comienza a correr con el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto bajo estudio.

En tal contexto, analizando el período fiscal más antiguo verificado (2008), debo destacar que, en el caso de marras –contribuyente enmarcado en el Convenio Multilateral–, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual operó el 30 de junio del 2009 (Resolución Normativa Nº 133/08, Anexo III), comenzando así el cómputo prescriptivo el día 1 de julio de 2009.

De este modo, el plazo quinquenal habría vencido a las 24 hs. del 30 de junio de

2014, de no haber mediado el 28/09/2011 la notificación de la liquidación de diferencias practicada por la fiscalización interviniente (según acta de comprobación de fojas 2238/2239). Esta última circunstancia suspendió el curso del plazo en cuestión, en los términos y con el alcance previsto por el Art. 3986 segundo párrafo del Código Civil entonces vigente, el cual establecía: “*La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción*”.

Resulta necesario advertir, que la propia CSJN ha reconocido a dicho acto (la notificación de las diferencias a las que ha arribado la fiscalización actuante) como susceptible de constituir en mora al deudor –conforme lo previsto en la norma transcrita en el párrafo anterior– en el fallo “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros” (*ut supra* citado; ver considerando 6to.).

En este marco, el 29/09/2012 se reanudó el cómputo del plazo quinquenal, el cual habría fenecido el 1 de julio de 2015, de no ser por el oportuno dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 1581 (ver fojas 2751/2778), notificada con fecha 27 de mayo de 2015 (ver fojas 2779). Corresponde así, ratificar la vigencia de las correspondientes facultades determinativas.

Y siendo éste el período más antiguo, se colige, a su vez, que las acciones y poderes del Fisco para determinar el gravamen respecto del restante período fiscal (2009), tampoco se encontraban prescriptas; lo que así declaro.

3.- Con respecto a la prescripción planteada contra las multas por omisión aplicadas, reparando en la naturaleza de la pretensión bajo estudio y las garantías que protegen al administrado frente a ella, debo señalar –en atención a los fundamentos que sustentan al planteo– que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el

mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el Inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, frente al supuesto específico de la prescripción liberatoria de las multas tributarias locales; y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citado), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) advertir que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, las mismas razones expuestas en relación con la prescripción de las facultades determinativas, me llevan a aplicar la doctrina judicial citada *ut supra*, con el alcance detallado; lo que así declaro.

Así, corresponde señalar que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal [que, en lo pertinente, dispone: “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para (...) para aplicar (...) las sanciones en él previstas”], lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los fallos antes referenciados.

En consecuencia, debe establecerse cuándo se habría configurado la infracción imputada en autos, en el caso específico del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo cuya característica principal, desde el plano temporal, es su carácter anual (tal como fuera expuesto).

Cabe destacar previamente, que sobre la base de las diferencias apreciables entre los párrafos 1° y 2° del Art. 159 del código citado, se ha considerado oportunamente que, en este punto, el plexo normativo desvinculaba el momento en que comienza correr el término prescriptivo de las facultades sancionatorias bajo estudio, de los vencimientos generales estipulados para la presentación de las declaraciones juradas mensuales, bimestrales y/o anuales, atando exclusivamente la falta de carácter material, al año en que se produce la omisión de pago.

Sin embargo, resultando inaplicable dicha norma, y volviendo sobre la cuestión relacionada con el momento en que corresponde tener por configurado el ilícito de omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario unificar el criterio con el aplicado para el gravamen en cuestión, por lo que concluyo que, la infracción prevista en el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal, sanciona al contribuyente que incumple –total o parcialmente– su obligación de pago, mediante la falta de presentación de la declaración jurada anual determinativa, o por ser inexacta la presentada (Conf. Arts. 209 y 210 del Código Fiscal); y que, en consecuencia, es este el momento que debe considerarse a efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 Hs. de dicho día).

Ello, por cuanto, con independencia del nacimiento de la obligación tributaria (en el caso, a las 24 Hs. del 31 de diciembre de cada año), lo importante es, a los fines sancionatorios, establecer si el contribuyente ha determinado su obligación de pago con arreglo a la misma.

Consecuentemente, el plazo bienal de prescripción contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr, para el período fiscal mas reciente bajo estudio (2009), el 1 de julio de 2010 (ver Resolución Normativa N° 133/08 y Calendario de Vencimientos establecido mediante Resolución General N° 8/2009 de la Comisión

Arbitral), y venció a las 24 Hs del 30 de junio de 2012, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones– causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso.

Cabe destacar en este sentido, que la notificación de la liquidación de diferencias no resulta un acto susceptible de encuadrarse entre las causales de interrupción previstas en los incisos “b” a “d” del Art. 67 del Código Penal, como si lo sería la notificación de la resolución de inicio del procedimiento sumarial. Sin embargo, este último acto procesal ocurrió recién el 02/09/2014 (ver constancia agregada a fojas 2322).

Conforme lo expuesto, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado, declarar la prescripción de las facultades de Fisco para aplicar la multa por omisión vinculada al período fiscal 2009 y, a su vez, aquella vinculada al período fiscal 2008 (aún más antiguo), y de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia y contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los apelantes para su pago; lo que así declaro.

4.- a.- Resuelto lo que antecede, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados por la ARBA, corresponde establecer si los ingresos que percibió la firma apelante por la “compra de chapas” y “pago de sueldos”, integran la base imponible del impuesto o bien constituyen un recuperero de gastos.

El Juez Administrativo justificó su postura, señalando a fojas 2754/2755 que “...*Que con respecto a Rendiciones de Gastos por cuenta de terceros, el contribuyente manifiesta que ‘...La operatoria de rendición de gastos por cuenta de terceros se vincula con sociedades relacionadas. Ultrapetrol SA recibe un comprobante de un proveedor, lo contabiliza en el Sistema Informático en una cuenta de recuperero y cancela el pago del bien recibido o del servicio prestado. Luego, se emite una factura de venta al cliente para recuperar los gastos incurridos por Ultrapetrol SA, adjuntando los comprobantes recibidos’ (fojas 1877/1880) y papeles de trabajo 2115/2122*”; y afirmando que “...*en las liquidaciones de gastos /aportados por el contribuyente se detectaron reintegros facturados bajo los conceptos ‘sueldos’ y chapas. Con relación a las rendiciones de sueldos, el contribuyente manifestó que ‘...Informamos que la facturación de sueldos corresponde a sueldos pagados al personal en relación de dependencia con los Ultrapetrol SA (Tripulantes) que, por razones operativas transitorias, estuvieron embarcados en buques que no eran explotados por Ultrapetrol SA via recuperero des gastos...’ (fojas 1877/1880); Que consecuentemente, se procedió a solicitar al contribuyente que indique los importes mensuales refacturados por dicho concepto en el periodo fiscalizado, aportando el detalle de los mismos a fojas 1628/1648; Que de la documentación de respaldo*

obstante en expediente, se desprende que dichos gastos son propios de la actividad ejercida por el contribuyente, no quedando demostrado en las presentes actuaciones que el contribuyente haya actuado como intermediario; (...) los ingresos obtenidos por reintegros de sueldos no cumplen con las condiciones previstas en el Art. 188 Inc. c) del Código Fiscal (...) Que con relación a 'Recupero de Chapa', el contribuyente manifestó que '...Informamos que en virtud de su condición de cliente de Siderar, Ultrapetrol SA adquirió chapa en nombre propio pero por cuenta de y orden de terceros a los cuales se les entregó la chapa solicitada....Para evaluar las existencias de las chapas se utilizó el método Primero Entrado Primero Salido (PEPS)...'; Que respecto a ésta operatoria, éste Organismo se ha expedido a través del Informe 41/05 de la Ex Dirección de Técnica Tributaria indicando que '...para que los gastos que se facturen en concepto de recupero de gastos, no integren la base imponible del impuesto, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto e importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero'; Que del análisis de la documentación aportada surge que, los ingresos por reintegros de chapas no cumplen con los requisitos establecidos para considerarlos reintegros de gastos en los términos del Art. 188 Inc. c) del Código Fiscal (T.O. 2011); Que en virtud de lo expuesto, se consideraron ingresos gravados los importes declarados por el contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a los que se adicionaron los importes facturados en concepto de 'Ensanche de barcazas', 'Recupero de sueldo Participación Flete Internacional' y 'Recupero de Chapa', conforme surge de los papeles de trabajo a fojas 2139/2144" (el subrayado me pertenece).

Por su parte, la firma apelante señala al respecto: "Ingresos de ULTRAPETROL por 'recupero de gastos' efectuados por cuenta de terceros para compra de chapa: Al contestar la vista, mi parte acompañó copia de las facturas de venta emitidas por ULTRAPETROL a las empresas -por quien efectuare los gastos-, como de los comprobantes de venta que fueran recibidos del proveedor que respaldan cada una de las mismas. Las facturas de venta acompañadas, emitidas por ULTRAPETROL a las empresas -por quien efectuare los gastos-, son un reflejo fiel del concepto e importe de los gastos que ésta efectuó -por cuenta de esas empresas- y recuperó en los períodos fiscales 2008 y 2009. Sin dudas que ello demuestra a las claras que las sumas provenientes de los diversos reintegros, en los períodos fiscales 2008 y 2009, (i) cuentan con el debido respaldo documental 'a nombre del sujeto a cuyo cargo se encuentra el pago del reintegro a efectuar', (ii) 'el importe y concepto reintegrado coincide -en todos los casos- con el de la erogación efectuada por cuenta de los sujetos obligados a dicha devolución -distintas empresas relacionadas/del grupo-', (iii) las registraciones contables de mi parte, y las de las empresas relacionadas/del grupo a cuyo favor ULTRAPETROL efectuó gastos que

luego recuperó, reflejan adecuadamente la situación en cuestión”. Y continúa: “Ingresos de ULTRAPETROL por ‘recupero de sueldos’: (...) las sumas adelantadas por ULTRAPETROL por cuenta de UABL S.A. no constituyen un verdadero ingreso para mi parte, sino un ‘reintegro de gastos’ (...) Los sueldos en cuestión, son de los tripulantes de una embarcación que explota comercialmente UABL S.A.” (fojas 2787).

Cabe destacar en este punto, que la recurrente alega que el Fisco, al rechazar las pruebas informativa y pericial contable ofrecidas junto con la documental acompañada, impidió confirmar lo demostrado con esta última.

En este sentido, señala: “...oportunamente ULTRAPETROL ofreció prueba pericial sobre su contabilidad, y prueba de informes en relación a algunas de las empresas - por quien ULTRAPETROL efectuare los gastos-, con relación a las cuales mi parte haya tenido mayor recupero de gastos. Puntualmente, la prueba de informes tenía por fin demostrar que los egresos efectuados por esas empresas en concepto de reintegros a ULTRAPETROL S.A. por ‘recupero de chapa’ en los períodos 2008 y 2009, tienen su respaldo documental, y el importe y concepto reintegrado coinciden con el de la erogación efectuada por ULTRAPETROL S.A. a cuenta de las mismas. También se ofreció al contestar la vista, prueba de informes a la empresa proveedora de la chapa (vgr. Siderar) a fin de que informen la cantidad y los montos de las compras de chapa de ULTRAPETROL relativos a los comprobantes de venta referenciados en el Anexo V de la contestación de vista, a fin de cotejarlos contra las facturas de venta emitidas por ULTRAPETROL (individualizadas en el Anexo IV de la contestación de vista) a las empresas/terceros a favor de quienes realizó los gastos -que luego recuperó-. También mi parte ofreció el libramiento de oficio a UABL S.A., para que esa empresa informe si de su contabilidad surge que los egresos efectuados por ésta en concepto de reintegros a ULTRAPETROL S.A. por ‘recupero de sueldos’ en los períodos 2008 y 2009, cuentan con el debido respaldo documental, y el importe reintegrado coincide con el de la erogación efectuada por ULTRAPETROL S.A. a cuenta de las mismas. También se ofrece prueba pericial con el objeto de demostrar que ULTRAPETROL S.A. registró contablemente a las sumas pagadas/reintegradas por UABL SA. como ‘recupero de gastos’ Ahora bien, en la Disposición apelada, por un lado ARBA denegó la producción de la prueba pericial e informativa sin mayor motivación, violentando de ese modo el derecho constitucional de debida defensa de mi parte. ARBA se limitó a decir arbitrariamente que ‘...el medio natural para probar los puntos ofrecidos por la firma agraviada, es la prueba documental...’ Y por el otro lado, ARBA en la Disposición resolvió rectificar (SIC) el ajuste practicado en relación a los ingresos originados en ‘recupero de gastos por cuenta de terceros” por compra de chapa y sueldos, en virtud de la deficiente prueba de mi parte”.

En este contexto, debo señalar que este Tribunal tuvo oportunidad de expedirse en una controversia análoga a la presente, en la causa “ULTRAPETROL S.A.” (Sentencia de Sala II de fecha 29 de diciembre de 2020, Registro N° 2965).

En dicho precedente, se destacó que este Tribunal tiene dicho que “...*el criterio rector para desentrañar el punto transita por visualizar si las sumas aludidas representan una parte de la retribución obtenida por la firma en función de aquellos gastos inherentes a la actividad que le es propia...*” (“PROCOSUD S.A.”, Sentencia de Sala II de fecha 22 de mayo de 2012, Registro N° 1597), mientras que, en la misma dirección, expresó “...*no todo ingreso obtenido por un sujeto pasivo tributario debe conformar la base imponible del impuesto, sino aquel devengado en concepto de las operaciones realizadas por la firma..., en virtud de lo cual, si el contribuyente logra demostrar acabadamente que el ingreso obtenido no se corresponde con las operaciones que realiza, éste no deberá ser incluido en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos*” (“Corporac. Comunitarias S.A.”, Sentencia de Sala I de fecha 22 de noviembre de 2011, Registro N° 2336).

Dichas pautas, a mayor abundamiento, resultan coincidentes con la posición que el suscripto ha sostenido en la materia, no sólo en el precedente citado, vinculado a la firma de autos, sino también en otros, en los cuales he tenido oportunidad de señalar que “...*cabe recordar que el Art. 188 del Código Fiscal (t.o. 2011) nos dice que: ‘No integran la base imponible, los siguientes conceptos: c) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen...’.* Ello es así porque el hecho imponible del Impuesto está dado por el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad -tales como la práctica del comercio, la industria, la profesión u oficio, etc.-, mientras que la base imponible del gravamen está representada por los ingresos obtenidos de la misma en calidad de remuneración – por las ventas realizadas, los servicios prestados, los intereses ganados por los préstamos otorgados, etc.– (conforme Art.s 182 y 187 del C.F. 2011). En consecuencia el criterio a seguir para dilucidar el tema, consiste en analizar si las sumas en juego retribuyen el ejercicio de una actividad o, por el contrario, se trató de la facturación del monto de un gasto incurrido y realizado por mandato expreso o acuerdo tácito con el tercero, y por supuesto, por idéntico importe que el del gasto incurrido. Va de suyo que no puede tratarse de un gasto o costo propio de su actividad” (“FÉNIX LOGÍSTICA INT. Y REP. SRL”, Sentencia de Sala II de fecha 17 de septiembre de 2019, Registro N° 2913).

Ahora bien, expuesto así el criterio teórico que, considero, rige el tema a dilucidar, resta por advertir que, con la finalidad de alcanzar la verdad material de los hechos y permitir que el contribuyente tenga la oportunidad de acreditar sus afirmaciones, se

procedió a abrir la causa a prueba en la presente instancia de apelación.

Al respecto, en forma previa al análisis de la prueba producida, considero importante advertir que, si bien el apelante no ha planteado expresamente la nulidad del procedimiento determinativo desarrollado, en virtud del rechazo de la prueba ofrecida en la instancia de descargo, es cierto que, sostiene, la omisión de su producción vulneró su derecho de defensa, todo lo cual encierra evidentemente un planteo de dicha naturaleza (Conf. Art. 128 del Código Fiscal).

Sin embargo, sin perjuicio de recordar que *“En principio, la cuestión referente a la determinación de las medidas de prueba conducentes para la decisión del pleito, corresponde a los jueces de la causa”* (CSJN, Fallos 234:51), cabe advertir que, en el caso, como se expuso, dicha prueba fue admitida y producida en la instancia, subsanándose así cualquier afectación que se haya producido a raíz de lo decidido en el punto durante la instancia determinativa.

En este sentido, a fojas 3431, proveyendo el ofrecimiento probatorio efectuado en el recurso de apelación incoado, se ordenó: **1.- a.-** oficiar a las entidades que se enumeran en el Anexo II del recurso incoado para que informen si de su contabilidad surge que los egresos efectuados por estas, en concepto de reintegros a “ULTRAPETROL S.A.”, en los períodos 2008 y 2009, cuentan con el debido respaldo documental, y el importe reintegrado coincide con el de la erogación efectuada por “ULTRAPETROL S.A.” a cuenta de las mismas; **b.-** oficiar a “SIDERAR S.A.I.C.” para que informe la cantidad y los montos de las compras de chapa de “ULTRAPETROL” relativos a los comprobantes de venta individualizados en el citado Anexo II. **c.-** oficiar a “UABL S.A.” para que informe si de su contabilidad surge que los egresos efectuados por ésta en concepto de reintegros a “ULTRAPETROL S.A.” por "recupero de sueldos" cuentan con el debido respaldo documental, y el importe reintegrado coincide con el de la erogación efectuada por “ULTRAPETROL S.A.” a cuenta de las mismas. Y **2.-** la producción de la pericial contable propuesta, sumando a los puntos ofrecidos –en carácter de medida para mejor proveer (Art. 20 Inc. “a” del Decreto- Ley 7603/70)–, los siguientes: **a.-** cómo se instrumenta la operatoria descrita por los apelantes, que relaciona a los empleados de “ULTRAPETROL SA” con los servicios prestados a los buques de la firma “UABL SA”, dejando constancia de cualquier referencia de interés y agregando constancias que acrediten dichos extremos; **b.-** cómo registró en su contabilidad la firma “ULTRAPETROL SA” la operatoria descrita, que vincula a sus empleados con la firma “UABL SA.”; **c.-** cómo registra la operatoria referente al recupero de gastos efectuados por cuentas de terceros para compra de chapa.

En este contexto, en cuanto a la prueba informativa producida, se destaca que la apelante ofició a quince (15) empresas, de las cuales respondieron positivamente

“BAUTEC SA” (a fojas 3489/3516), “SERNOVA S.A.” (a fojas 3589/3603), “UABL S.A.” (a fojas 3604/3657), “SIDERAR S.A.I.C.” (a fojas 3658/3661) y “OCEANPAR S.A.” (a fojas 3758/3777), afirmando que estuvieron involucradas en diversas operaciones por reintegro de gastos, acompañando como documental respaldatoria, listados de las facturas pertinentes, copias de las facturas recibidas y de Libros Contables donde constan registradas aquellas.

Por su parte, con respecto a la prueba pericial producida, cabe resaltar que los peritos intervinientes, en el “Informe Pericial” adunado a fojas 3662/3668, luego de efectuar diversas aclaraciones previas vinculadas a la metodología empleada y de realizar un resumen de los antecedentes y de la documentación verificada, señalan en relación con los puntos propuestos por la parte: **1.-** que las facturas y comprobantes de venta individualizados en el Anexo II del recurso incoado, fueron emitidos según lo dispuesto por la Resolución General AFIP N° 1415; **2.-** que el análisis efectuado sobre la facturación de la contribuyente por cuenta y orden de las empresas en cuestión, demuestra que la misma refleja fiel y contablemente los montos de los gastos que la empresa recuperó a través de dichas facturas de sus clientes; **3.-** que los comprobantes compulsados cuentan con el debido respaldo documental y que el importe reintegrado por cada cliente coincide –en todos los casos– con el de las erogaciones efectuadas por “Ultrapetrol SA” por cuenta y orden de los mismos, todo lo cual se encuentra adecuadamente registrado en la contabilidad; **4.-** que, cotejadas las facturas de compras de chapa realizadas a “Siderar S.A.”, informadas por esta última, surge que los importes de las mismas coinciden con los valores incluidos en las facturas emitidas por “Ultrapetrol S.A.” en concepto de reintegro de gastos a las distintas empresas con que operó; **5.-** que el proceso de determinación del precio de refacturación en concepto de chapa se realiza a través del método primero entrada primero salida: “Ultrapetrol S.A.” posee un inventario por cada tipo de chapa y espesor el cual se incrementa con las compras de chapas y disminuye en el momento en que se refactura a un tercero que solicitó chapa, verificándose que cada factura emitida por esta última, por refacturación de chapa, contiene detallados varios ítems según el tipo de chapa, siendo el precio de cada ítem y la cantidad de kilos una consecuencia de las distintas facturas de compras a “Siderar S.A.” (adjuntan como "Anexo C" un ejemplo de dicha operatoria); y **6.-** que “Ultrapetrol S.A.” ha registrado las sumas pagadas en concepto de sueldos por cuenta y orden de “UABL S.A.” como recupero de gastos, y las sumas reintegradas por esta última coinciden con el de las erogaciones efectuadas por la primera, a cuenta de la misma.

A su vez, los peritos intervinientes, frente a los puntos de pericia adicionados en la presente instancia (como medida para mejor proveer), indican: **1.-** en relación a cómo se instrumenta la operatoria descrita por la recurrente, que relaciona a los

empleados de dicha empresa con los servicios prestados a los buques de la firma "UABL S.A.": **a.-** que de los registros contables que constan en los Libros Inventario y Balances, Diario y de Remuneraciones, surge que "Utrapetrol SA" tiene tripulantes que están debidamente registrados y pertenecen a su nómina de empleados; **b.-** que la firma abona los sueldos brutos; **c.-** que, según se observa en los recibos de sueldos y en el Libro de Remuneraciones, hubo empleados registrados por la recurrente que prestaron servicios en el buque "Alejandrina" a requerimiento de "UABL S.A."; **d.-** que, conforme surge de los legajos de cada tripulante de "Utrapetrol S.A." asignado a dicho buque, la recurrente refacturó la proporción de sus sueldos brutos, por la cantidad de días que duró el trabajo; y **e.-** que esas operaciones son las que originaron las facturas emitidas por la apelante a "UABL S.A." en concepto de reintegro de gastos por sueldos, coincidiendo exactamente con el importe abonado en concepto de sueldos. Y **2.-** con respecto a cómo registra la operatoria referente al recupero de gastos efectuados por cuenta de terceros para compra de chapa: **a.-** que "Utrapetrol S.A." registra la factura de compra de chapa emitida por "Siderar S.A." en una cuenta de inventario; **b.-** que, aquella proporción de chapa que compro por cuenta y orden de terceros se asigna a una cuenta puente patrimonial en donde se asignan todos los gastos que la primera realiza por cuenta y orden de terceros; **c.-** que, al finalizar el mes, se ejecuta un proceso automático en el sistema contable respecto de todos los gastos enviados a la cuenta puente por cuenta y orden de terceros y, luego, se emiten facturas por reintegro de gastos a quien corresponda.

Cabe destacar en este punto, que, habiéndose ordenado el traslado del Informe Pericial a la Representación Fiscal y a la recurrente, no hubo presentación alguna de los interesados.

Así, con los elementos que surgen de los oficios contestados por las empresas *ut supra* detalladas considero que la firma contribuyente efectivamente ha actuado como intermediaria, siendo plenamente aplicable a su respecto el Art. 188 Inc. "c" del Código Fiscal, al haber sido convalidadas las facturas emitidas por tal concepto (recupero de chapas y de gastos) .

Por lo expuesto, la apelante logró justificar, parcialmente, las diferencias ajustadas en este punto, a partir de haberse corroborado, con los medios probatorios obrantes en autos, que parte de los pagos recibidos de las empresas denunciadas por la quejosa en su recurso, no resultan ser ingresos que deban ser computados en la base imponible del gravamen.

Por su parte, con respecto a las diferencias determinadas por "Recuperos de Sueldos", la sociedad demostró, tanto con la prueba informativa como con la pericial contable, que las facturas ajustadas contienen importes que, en rigor, corresponden

efectivamente a sueldos abonados por cuenta y orden de la firma "UABL S.A.", los cuales fueron oportunamente reintegrados por esta, por lo que procede asimismo la exclusión de de la base imponible correspondiente.

Consecuentemente, corresponde en este punto hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado, ordenando a la ARBA que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la firma contribuyente, conforme los lineamientos expuestos precedentemente; lo que así declaro.

4.- b.- En otro orden, con relación a la gravabilidad –o no– de los ingresos obtenidos por "Ultrapetrol SA", en virtud del convenio celebrado con la firma "UABL Paraguay SA", equivalentes al treinta por ciento (30%) de los fletes internacionales facturados por esta, cabe recordar que la apelante sostiene que se trata de ingresos provenientes de una actividad de carácter internacional, indicando que, precisamente, la última firma está constituida en Paraguay (cuestionando así, que la ARBA no reconozca la aplicación del Inc. "c" del Art. 186 del Código Fiscal).

Por su parte, la ARBA, en los considerandos del acto apelado, y en respuesta a los dichos de la fiscalizada, considera (ver fojas 2768) que *"...lo que el contribuyente cuestiona es la gravabilidad de los servicios de exportación...que para el caso de autos corresponde a los ingresos obtenidos correspondientes a una parte de los fletes facturados por UABL SA, realizados desde la República Argentina (puertos de San Nicolás, Terminal Las Palmas y Vicentín); por lo que son servicios que la fiscalizada presta a los exportadores en forma separada y los factura como tal, es decir, es una actividad independiente en sí misma y por ello tiene su tratamiento impositivo dentro de la normativa aplicable correspondiente al período fiscalizado"*; agregando que *"...del Convenio de Operación de Barcazas de fecha 19/7/2007, celebrado entre Ultrapetrol SA, UABL Paraguay SA y UABL SA., (fojas 1306/1307), pudo constatarse que la firma obtuvo ingresos por participación en fletes internacionales, arrendamiento de barcazas a terceros, fletamento por tiempo de buques y servicios de administración prestados a sociedades relacionadas, los cuales no configuran en producto de exportación, sino un servicio de exportación prestado desde nuestro país, resultando entonces tales ingresos alcanzados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Provincia de Buenos Aires, por no encuadrar en las previsiones del Artículo 186, inciso c) del Código Fiscal, Ley 10.397, T.O. 2011, concordante de años anteriores y modificatorias (criterio sostenido además por el Informe N° 026-2001, emanado de la GGTTYC, ex Dirección de Técnica Tributaria)"*.

Así planteado el conflicto, y no estando en discusión los hechos que describe el Fisco, el tema a decidir se desplaza a una cuestión de puro derecho.

Como sostuvo este Tribunal en la en la causa "ULTRAPETROL S.A." (Sentencia de

la Sala II de fecha 29 de diciembre de 2020, Registro N° 2965), la situación no encuadra en el Inc. “c” del Art. 186 del Código Fiscal, en que se embretan las partes, como así tampoco en el Inc. “d” de dicho Art..

En efecto, en cuanto al Inc. “c” citado (“*No constituyen actividad gravada....El transporte internacional de pasajeros y/o cargas efectuado por empresas constituidas en el exterior....*”), resulta pertinente señalar que la normativa fiscal de la Provincia de Buenos Aires ha receptado de manera casi textual lo estipulado por la Ley Convenio de Coparticipación Federal N° 23.548 (Art. 9 Inc. “b”, punto 1) que establece las pautas a la que deberán ajustarse las Provincias a efectos de legislar el tributo de marras en materia de transporte internacional, incluyendo el de cargas. Tal esquema normativo permite advertir que el Congreso Nacional impide la gravabilidad local frente al impuesto del transporte internacional –y bajo ciertas condiciones- solamente de empresas constituidas en el exterior– siendo posible inferir –a *contrario sensu*– que el propio Poder Federal consiente la imposición cuando se trate de empresas que ejercen dicha actividad que, como la apelante, se encuentra constituida bajo las leyes del país.

Y respecto a lo previsto por el Inc. “d” de la norma, en tanto establece que no constituye actividad gravada “la exportación”, cabe reparar que su parte final excluye a la de “transporte”. Más aún, de considerarse que se trata de una “exportación de servicios”, la modificación introducida al citado inciso por el Art. 112 de la Ley N° 14.200, dirigida a incorporar a partir de su vigencia (día siguiente al de su publicación, efectuada en el B.O. el 24/12/2010) la no gravabilidad de los “servicios no financieros” (como resultaría el caso), indica que, con anterioridad (año 2008 y 2009 aquí en debate), la misma se encontraba dentro del ámbito de imposición local (en igual sentido, en “Transporte Andreani SA”, Sentencia de Sala II de fecha 15 de diciembre de 2011, Registro N.º 1541).

Consecuentemente, corresponde rechazar el agravio planteado en este punto; lo que así declaro.

5.- En lo que tiene que ver con la alegada improcedencia de la aplicación de intereses, cabe adelantar una solución contraria a la petición del apelante.

Así, corresponde recordar que dichos adicionales al crédito fiscal llamado “tributo” constituyen una indemnización debida al Estado en concepto de resarcimiento por la mora incurrida en la cancelación de la obligación impositiva. En razón de ello, la sola lesión que se produce en el patrimonio estatal, por el mero retardo en el cumplimiento del pago, justifica su aplicación.

Ahora bien, lo expuesto no significa, en modo alguno, una exclusión estricta de la

“mora culpable” del ex Art. 509 del Código Civil (actualmente Arts. 886 y 888 del Código Civil y Comercial, aprobado por Ley 26.994). Es que en el caso, en otras circunstancias, solo podría admitirse la discrepancia en lo concerniente a la interpretación de las normas involucradas, particularidad ésta que si bien se constituye, a mi modo de razonar, en causal suficiente de error excusable para desbaratar un reproche de índole sancionatorio, no ocurre lo mismo frente a los accesorios en cuestión, es decir de tributos, los cuales requieren a los fines de su exoneración, entiendo, la presencia de algún elemento extraño a la voluntad del obligado (caso fortuito, fuerza mayor, etc.).

Por otra parte, debe recordarse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación al sentenciar la causa “Citibank N.A. c/ D.G.I.” (01/06/2000), en referencia al régimen nacional en la materia, análogo al establecido en el Código Fiscal de la Provincia, dijo: *“Al respecto cabe poner de relieve que si bien en el precedente Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del Art. 509 del Código Civil —que exime al deudor de las responsabilidades derivadas de la mora cuando ésta no le es imputable-, las particularidades del derecho tributario —en cuyo campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (Art. 1° de la ley 11.683 to. en 1998 y fallos 307:412, entre otros)— que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos 308:283; 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor —que deben ser restrictivamente apreciados— han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido— en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes, en el ya citado de Fallos 304:203, se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas”*.

En virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el agravio incoado; lo que así declaro.

6.- Resuelto lo que antecede, en este punto corresponde reiterar, en relación con las multas aplicadas y la responsabilidad solidaria que se ha extendido para su pago,

que los agravios incoados contra su procedencia han devenidos abstractos en función de lo resuelto con respecto a la prescripción de las facultades sancionatorias del Fisco; lo que así declaro.

7.- A su vez, en lo vinculado a la responsabilidad solidaria extendida para el pago del tributo adeudado, considero que los agravios incoados contra su procedencia, tornan aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado, concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 Inc. 22

de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para el pago del tributo reclamado al contribuyente; lo que así declaro.

8.- Por último, con respecto a la reserva de aplicación del Protocolo Adicional del Convenio Multilateral, y la solicitud de notificación a las restantes jurisdicciones formulada por la apelante, corresponde señalar que el mecanismo previsto por la mencionada normativa, conforme lo dispone en su Art. 1, 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, situación que no acontece en autos. Por lo demás, debe advertirse que, en rigor, 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 este tipo de solicitudes, en la medida que concurran los presupuestos de hecho que la norma establece a tales efectos, resultando incompetente este Cuerpo para atender esta temática; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Luis Marcelo Nuñez, en su doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de “ULTRAPETROL S.A.” y de los Sres. Felipe Menéndez Ross, Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 1581/15, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar las multas por omisión establecidas en el Art. 7 de la citada disposición, y dejar sin efecto dichas sanciones. **3)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que realice una nueva liquidación del gravamen adeudado, conforme los lineamientos expuestos en el Considerando III de la presente. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 9 del acto impugnado. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Llamado a votar en segundo lugar y analizadas las actuaciones respecto de las cuestiones traídas en apelación, corresponde destacar en primer término la adhesión a los fundamentos y solución propuesta por mi colega, el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, ello con excepción de los fundamentos vinculados a la prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción dispuesta en autos, así como con la solución propuesta sobre la responsabilidad solidaria declarada.

Con respecto a las facultades del Fisco respecto de la multa aplicada, comparto la solución a adoptarse aunque entiendo que la misma ha de fundarse en las normas del propio Código Fiscal (artículos 157 y sstes.), comenzando el cómputo quinquenal el 1° de enero de 2009 y 2010, respectivamente, y transcurriendo al 1° de enero de 2014 y 2015, sin mediar causal alguna de suspensión o interrupción en tiempo útil, considerando asimismo que el acto sancionatorio se emite recién en el mes de mayo de 2015.

Ante esto, considero inoficioso analizar la cuestión a la luz del precedente de la Corte Suprema donde se ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (del 07/03/2023, en autos “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”), lo que así declaro.

Respecto al tratamiento de los agravios vinculados a la responsabilidad solidaria, tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro Nº 4425 de esta Sala (entre muchos otros), recuerdo el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo

reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Tal función de administración social por parte de los tres declarados solidarios se acredita con toda la documentación societaria anexada a fs. 28/98, 111/118 y 2515/2522 (Estatuto y actas de asamblea y directorio)

Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los ahora apelantes.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A.71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31

de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“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 subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N°27430), me llevan a acatar (a pesar de mi disidencia) esta nueva doctrina, considerándola aplicable al caso de autos, en relación a los señores Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez respecto de quienes no se evidencia intervención, conocimiento o negligencia alguna en materia tributaria social, ello en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Sustancialmente distinta es la solución respecto del Sr. Felipe Menéndez Ross, a la luz de las distintas constancias de autos: a) es él quien apodera (Poder Gral. Judicial y Administrativo de fs. 99/110) al Sr. Luis Rodolfo Galli, quien suscribe y presenta todas las declaraciones juradas de la empresa en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (ver fs. 2528/2641; b) es el Sr. Menéndez Ross quien suscribe los Estados Contables de la empresa al 31/12/2007 y 2008 (fojas 119/172), con descripción pormenorizada de pasivos tributarios.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en este caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la responsabilidad solidaria atribuida en autos.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad de hecho, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b)

del CF), lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Luis Marcelo Nuñez, en su doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de “ULTRAPETROL S.A.” y de los Sres. Felipe Menéndez Ross, Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1581/15, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar la multa por omisión establecida en el artículo 7° de la citada disposición, dejando sin efecto la misma. **3)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que realice una nueva liquidación del gravamen adeudado, conforme los lineamientos expuestos en el Considerando III del voto del vocal instructor. **4)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto apelado, a los Sres. Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: En virtud de las cuestiones traídas en apelación, acompaño los fundamentos y solución propuesta por el Contador Crespi Rodolfo Dámaso, salvo en lo referente al instituto de la prescripción de la acción fiscal para aplicar la sanción dispuesta en autos y la solución propuesta sobre la responsabilidad solidaria declarada, aspectos respecto de los que adhiero al Dr. Carlos Angel Carballal. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Luis Marcelo Nuñez, en su doble carácter de letrado apoderado y patrocinante de “ULTRAPETROL S.A.” y de los Sres. Felipe Menéndez Ross, Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1581/15, por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Declarar la prescripción de las acciones del Fisco para aplicar la multa por omisión establecida en el artículo 7° de la citada disposición, dejando sin efecto la misma. **3)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que realice una nueva liquidación del gravamen adeudado, conforme los lineamientos expuestos en el Considerando III del voto del vocal instructor. **4)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9° del acto apelado, a los Sres. Ricardo Menéndez Ross y Jorge José Álvarez. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: "ULTRAPETROL S.A." - 2360-0240970/10

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-22425120-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4928.