



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: Corresponde expte nro 2360-0161244/2009 -- “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0161244, del año 2009, caratulado “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A.”.

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones a este Tribunal (fojas 1877) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1708/1739 por el Sr. Adrián E. Hubert, como apoderado de TRANSPORTADORA GAS DEL SUR S.A. y de los responsables solidarios quienes unificaron personería en cabeza del antes citado, con el patrocinio letrado del Dr. Gastón Arcal contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (obrante a fojas 1681/1703) se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2007 (enero a diciembre) y 2008 (enero a diciembre) por el ejercicio de las actividades “Servicio de Transporte de Gasoductos” (Código NAIIB 603200), “Servicio de Asesoramiento, Dirección y Gestión Empresarial” (Código NAIIB 741400), “Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p.” (Código NAIIB 665990), “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB 749900), “Fabricación de Materias Químicas Orgánicas Básicas n.c.p.” (Código NAIIB 241190), “Construcción, reforma y reparación de obras de infraestructura de transporte n.c.p. excepto los edificios para tráfico y comunicaciones, estaciones, terminales y edificios asociados” (Código NAIIB

452390), “Venta al por mayor en comisión o consignación de energía eléctrica, gas y combustible” (Código NAIIB 511940), “Refinación del Petróleo” (Código NAIIB 232001) y “Refinación del Petróleo Ley 11.244” (Código NAIIB 232002), estableciéndose en el art. 8° que las diferencias a favor del Fisco ascienden a la suma de pesos tres millones quinientos setenta y cinco mil veinticinco con ochenta centavos (\$ 3.575.025,80), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). En el artículo 9° se establecen saldos a favor de la firma en los períodos 09/2008, 10/2008 y 12/2008 por la suma de pesos un millón sesenta y cuatro mil ciento ochenta y ocho con treinta centavos (\$ 1.064.188,30). Por su parte, en el art. 10° se aplica al contribuyente una multa por omisión establecida en el 10% del monto dejado de oblar, conforme art. 61 del Código antes citado. Por último, se dispone que atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios los Sres. Alberto Oucinde, Jorge Casagrande, Carlos Alberto Vega, Joao Ferreira Bezzerra de Souza, Carlos Alberto G. Seijo, Gustavo Sebastián Viramonte, Diego Alberto Guerri, María Carolina Sigwald, Oscar Marano, Mariano Pablo González, Rigoberto Mejía Aravena, Luis María Blaquier y Claudio Fontes Nunes (art. 12°).

A fojas 1880/1900 los Sres. Guerri, Blaquier, Aravena, Marano, Casagrande, Sigwald, De la Vega y Viramonte se presentan y ratifican la gestión oficiosa invocada en la instancia previa, en oportunidad de solicitarse la unificación de representación.

A fojas 1901, se adjudica la causa a la Vocalía de 5ta. Nominación, a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, y radicado el expediente en la Sala II de este Tribunal.

A fojas 1906 se ordena el traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fs. 1908/1914, el pertinente escrito de réplica.

A fojas 1921 la parte recurrente se presenta y se allana parcialmente, poniendo en conocimiento del Cuerpo el acogimiento al régimen de moratoria, con relación a los períodos 5/2008 a 8/2008. Corrido el traslado pertinente (fojas 1937), el Representante del Fisco a fs. 1940 confirma que la firma se ha allanado parcialmente a pretensión fiscal, subsistiendo por el resto de ella, el derecho del quejoso de proseguir el trámite (adjunta constancias de la Base de Datos de fs. 1938/1939).

A fojas 1941 siendo que en el recurso de apelación la parte apelante solicitó se declare la litispendencia en razón de las actuaciones vinculadas 2306-651489/95, se intima a que se informe el estado de su trámite. Evacuado el pedido a fojas 1946 y 1982, por sentencia de fecha 12 de febrero de 2019 ese Cuerpo ordenó suspender el presente trámite hasta que se expida la Suprema Corte de Justicia en la causa “TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A. C/TRIBUNAL DE APELACIÓN DE

LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSIÓN ANULATORIA”.

A fojas 2019/2020, la Representación Fiscal informa que desde el 6/7/2022 se encuentra radicada la causa ante la CSJN para tratamiento del Recurso Extraordinario Federal (REF).

A fojas 2025, el Departamento de Representación Fiscal pone en conocimiento que las actuaciones de referencia, en trámite por ante el Juzgado Contencioso Administrativo N° 1 de La Plata (Causa N° 15.109), con paso por ante la CCALP (Causa N° 5095), con llegada a la SCBA (Causa N° A-74.478) y cierre en CSJN (2842/2021), con fecha 19/09/2023 la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechazó el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la Provincia -por aplicación del art. 280 CPCN-, quedando firme el fallo de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires (cuyas copias se agregan a fojas 2027/2039).

En consecuencia, corresponde reestablecer el trámite de este expediente.

A fs 2940 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi a cargo de la Vocalía de la 6ta Nominación conjuntamente con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dr Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). Asimismo se deja sin efecto la suspensión del procedimiento dispuesto por la Sala el 12/2/2019, se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, y se llaman los autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras un relato de los antecedentes, pone de relieve que la firma se encarga de trasladar el gas natural desde las cuencas gasíferas de Tierra del Fuego, Santa Cruz, Chubut (desde el sur), Neuquén y Río Negro (desde el oeste), hasta el anillo de gasoductos que rodean el Gran Buenos Aires, atento que allí se concentra la mayor cantidad de usuarios finales de ese combustible. Refiere que no posee un oleoducto ni refinería de petróleo, no transporta petróleo ni lo industrializa. Indica que posee instalaciones en la localidad de Gral. Cerri (Pcia. de Bs. As), donde fabrica sustancias químicas industriales básicas mediante un proceso de recuperación de gases licuables contenidos en el gas natural transportado. Atento al producto obtenido, la firma se consideró encuadrada en la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y así lo ha solicitado a la Autoridad de Aplicación quien le ha denegado el beneficio, procediendo en consecuencia a su apelación ante el fuero Contencioso Administrativo.

Explica que la segunda cuestión en litigio está referida al ajuste que grava las comisiones de intermediación en exportaciones, sosteniendo que ellas están relacionadas con operaciones al exterior, careciendo de sustento territorial en la

Provincia de Buenos Aires.

Plantea la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial para determinar y exigir el impuesto y aplicar sanciones por los periodos ajustados. Alega, por un lado, que la liquidación y pago del impuesto opera mensualmente, sin perjuicio del carácter informativo que posee la declaración jurada anual -CM05-. Afirma que existe una prioridad de las normas del Código Civil por sobre las normas locales, y cita jurisprudencia. Por lo tanto, concluye que, habiendo operado el vencimiento de las declaraciones juradas y pago de los anticipos en cada uno de los meses respectivos, la prescripción se cuenta desde la fecha que es exigible, siendo improcedente el traslado al 1° de enero del año siguiente. Agrega que, aplicándose el Código Civil al caso, no existen normas de suspensión que puedan aplicarse al caso.

Solicita se declare la litispendencia por conexidad, respecto de las actuaciones 2306-651489/95 donde tramita la solicitud de exención. Abona con doctrina y jurisprudencia.

En relación al encuadre de la actividad, arguye que la firma genera ingresos por la venta de etano, propano, butano y gasolina natural, los cuales se encuentran descriptos dentro del Código 35000-01 "Fabricación de sustancias químicas, industriales básicos, excepto abonos y plaguicidas"), los que se encuentran exentos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a lo dispuesto en el art. 39 de la Ley 11.490, fundamentando dicho encuadre, en las Normas de Codificación de Actividades Económicas (Disposición INDEC N° 024/91) vigentes al momento de requerir la exención de pago del referido impuesto (01/08/94).

Postula que la empresa transporta gas, y tiene capacidad para industrializarlo. Pone de resalto que el criterio aplicado de declarar la actividad de fabricación de gas desarrollada en el Código 241190 "Fabricación de materias químicas orgánicas básicas n.c.p", es correcto, en función de las disposiciones del Nomenclador de la PBA (Resolución General 485/99) y el Código Único de Actividades Convenio Multilateral (Resolución General 72/99). Aclara que el etano, butano y los pentano y superiores (gasolina natural o estabilizada) son hidrocarburos acíclicos saturados, expresamente incluidos en ese código, y como tales, su fabricación se encuentra exenta de abonar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Esboza que el interrogante es si la fabricación de etano, propano, butano y gasolina natural en el complejo Industrial de Gral. Cerri a partir del gas natural encuadra en la categoría "Fabricación de materias químicas orgánicas básicas n.c.p." (Código 241190) o bajo las que estima erradas de "Refinación del petróleo" (Código 232001 y 232002). Cita jurisprudencia.

En párrafo aparte, y en punto a las exportaciones efectuadas por cuenta y orden de terceros dueños de los productos (cobrándose una comisión por dichas ventas), sostiene que la actividad por la cual la firma percibe tal retribución, se realiza fuera del territorio de la República Argentina, de manera que su ejercicio no se practica en la provincia de Buenos Aires. Consecuentemente, alega que tales ingresos no integran la base imponible, a tenor de la definición del art. 182 del Código Fiscal. Explica que las exportaciones se realizaron en los años 2007/2008 a Petrobras International Finance Co. y las reuniones para la concreción de las exportaciones y la discusión de precios y firma del contrato se realizó en Rio de Janeiro, para lo cual viajaron representantes de la ahora apelante.

Entiende que el rechazo de la prueba ofrecida afectó su derecho de defensa, y reitera su pedido de producción ante esta Alzada.

En subsidio de la prescripción de la multa opuesta, plantea error excusable. Destaca la naturaleza penal de la sanción, citando jurisprudencia y doctrina.

Adjunta documenta y ofrece prueba informativa, pericial técnica y hace reserva del Caso Federal.

II. Que, a su turno, la Representación Fiscal, comienza por dar respuesta a la prescripción opuesta, destacando que las actuales disposiciones del Código Civil y Comercial vienen a confirmar la postura del Fisco en torno a la regulación del instituto de la prescripción en materia tributaria, como una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, que debe ser regulada de manera excluyente por el derecho local. Refiere que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, resultando lógico que regule sobre la temática. Adiciona que ello de manera alguna se opone a la supremacía de las leyes nacionales prevista en el artículo 31 de la Constitución Nacional, sino que se trata de las facultades ejercidas por la jurisdicción provincial en uso del poder reservado. Con basamento en sentencias emanadas de este Cuerpo y otros Tribunales, sostiene que al ser el Impuesto sobre los Ingresos Brutos una gabela de ejercicio anual, los anticipos siempre están sujetos a la liquidación final a realizarse en la Declaración Jurada anual. En función a ello, previo efectuar el cómputo que considera pertinente, ratifica la vigencia de las acciones del Fisco para determinar las obligaciones fiscales y aplicar sanciones en autos.

En punto al encuadramiento de las actividades desarrolladas por la firma, transcribe los argumentos del juez administrativo, donde remite a la sentencia dictada por la Sala II de este Tribunal, en la que se resolvieron idénticos agravios sobre el mismo contribuyente, misma actividad e impuesto verificado, confirmando el encuadre de las actividades en disputa.

Respecto al análisis de los diferentes codificadores de actividades, cita y compara el tratamiento dispensado por los distintos nomencladores de actividades (Nomenclador de Actividades NAIIB -99, Nomenclador Nacional ClaNAE 1997, Código Único de Actividades Convenio Multilateral- CUCAM, Codificador de Actividades AFIP) y advierte que la codificación debe realizarse bajo el nomenclador Provincial NAIIB vigente según DN Serie “B” 36/99 desde el año 1999. Arguye que el hecho que el contribuyente haya utilizado otros tipos de nomencladores en su análisis, y pese a sus posibles similitudes con el NAIIB, no implica que el estudio de la codificación que debe realizar la Agencia de Recaudación debe ceñirse a los mismos. Al contrario, señala que esta última debe velar por el cumplimiento de las normas tributarias provinciales en su conjunto. Añade que el Nomenclador de actividades NAIIB 99 está elaborado a partir del ClaNAE-97, siendo adaptado a las necesidades particulares de la provincia, por lo que indefectiblemente el contribuyente debe basarse al momento de exteriorizar el hecho imponible en normas tributarias provinciales.

Efectuada la salvedad correspondiente, señala que la firma utilizó el código NAIIB 241190 en sus declaraciones juradas mensuales, y que la actividad de “Fabricación de sustancias químicas, industriales básicas, excepto abonos y plaguicidas” por la cual solicitó la exención no procede para codificar la actividad principal desarrollada, toda vez que la empresa de marras produce derivados del gas natural tales como el propano, butano y etano, y no curtientes naturales.

En referencia al planteo de litispendencia, reafirma su rotundo rechazo, con fundamento en que este Cuerpo ya ha emitido pronunciamiento en las actuaciones 2306- 51.489/95, y si bien la firma de autos interpuso acción contenciosa administrativa contra la Provincia de Buenos Aires, para que anule la Resolución de fecha 07/02/2007 dictada en el expediente citado, expresa que con fecha 16/03/2012, el Juzgado en lo Contencioso Administrativo Nº 1 del Departamento Judicial de La Plata, dictó sentencia desestimando la acción contenciosa administrativa impetrada. Transcribe pasaje del mencionado pronunciamiento y subraya que no resulta argumento válido para no tratar las presentes actuaciones la existencia de la citada causa, a más de no tener efectos suspensivos para las facultades de esa Agencia para determinar y exigir el tributo que corresponda.

Con relación a las exportaciones de productos, remite a los fundamentos del acto (fs. 1683 vta.), donde se destaca que los productos se producen y entregan en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires y que el contribuyente cuenta con oficinas administrativas y de comercialización en la jurisdicción de CABA. Transcribe el art. 186 inc. d) del Código Fiscal y concluye que los ingresos de las comisiones por ventas al exterior se encuentran gravadas en el impuesto sobre los Ingresos

Brutos.

Respecto al cuestionamiento relativo a la prueba expresa que la misma se produjo en otro expediente. Por ello, considera que procede el rechazo del agravio incoado.

Menciona que, al confirmarse la existencia de las diferencias determinadas, se verifica la procedencia de la multa dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal, en relación a la cual, no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, en la medida que el sujeto pasivo no cumplió en forma con su obligación de pago. En punto al error excusable invocado, cita jurisprudencia y concluye que no se configuran en autos los requisitos que lo habilitan. Reafirma que la autonomía del Derecho Tributario es reconocida por la jurisprudencia de la CSJN al afirmar que “... *el derecho fiscal tiene sus reglas propias...*”, lo que permite, de algún modo, que el sistema sancionatorio delineado por éste, se aparte del Derecho Penal, en especial, respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo.

Finalmente solicita se desestimen los agravios en su totalidad, se confirme el acto en todos sus términos y se tenga presente para su oportunidad el caso federal propuesto.

III.- Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

De forma preliminar, debo poner de resalto que la firma de marras ha ingresado las sumas reclamadas por las posiciones 05/2008 a 08/2008 en el Plan de Regularización de Deudas, con allanamiento (fojas 1921 y 1940).

De la información agregada por la Representación Fiscal a fojas 1938/1939, se desprende la fecha de consolidación (24/09/2014), la normativa bajo la cual formula su acogimiento (Resolución Normativa N°43/14), la cantidad de cuotas del plan (1), los períodos y montos incluidos (encontrándose cancelado –ver fs. 1928-).

En consecuencia, debe tenerse a la parte apelante por allanada a la pretensión fiscal que impugnara en relación a las posiciones regularizadas (05 a 08/2008), lo que así voto.

Ahora bien, invirtiendo el orden de los agravios planteados, advierto que aquel que versa sobre el rechazo de la prueba ofrecida y la afectación al derecho de defensa, trasluce un pedido de nulidad. Frente a ello, debo señalar que conforme el artículo

128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que el acto de determinación debe presentar resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz, y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal con ponderación de los elementos existentes en el expediente, recabados tanto por el Fisco, como propuestas por la parte recurrente con su escrito de descargo, brindándose en forma detallada los motivos y pruebas que originaron las diferencias que se encuentran apeladas.

Asimismo, conforme surge del contenido del acto en crisis (fojas 1687/1690), el Juez Administrativo tuvo por presentada y agregada la prueba documental, rechazando la restante ofrecida (informativa y pericial), exponiendo detalladamente los fundamentos de su decisión, los que pueden compartirse o no.

No se puede dejar de advertir que, conforme el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria, según lo dispuesto por el art. 4 del Código Fiscal), los Jueces poseen amplias facultades para receptar o rechazar los distintos medios probatorios y evaluar sobre la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también, para ordenar (o no) la ejecución de medidas para mejor proveer, tal como, por lo demás, se encuentra previsto en el art. 113 del Código Fiscal.

A más de lo expuesto, en tocante al rechazo de la prueba tendiente demostrar las características de su actividad y a la circunstancia de que la producción de la misma tuvo lugar en otro expediente que tramitó por ante este Tribunal, debe recordarse que estas actuaciones se suspendieron en espera de la decisión de aquel trámite. Siendo que el punto de debate fue resuelto en instancia judicial con sentencia definitiva y firme de la SCJN, deviene ocioso el tratamiento aquí, remitiéndome a la resolución que más adelante se desarrolla.

En el contexto descripto, luego, no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha de nulidad que se persigue, por lo que corresponde rechazar el planteo incoado, lo que así declaro.

Con respecto al pedido de prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para determinar las obligaciones fiscales de la firma contribuyente y aplicar sanciones, es dable señalar que 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), 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” (artículo 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 artículo 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 artículo 12 del Código Fiscal (análogo al artículo 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 artículos 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 artículos 31 y 116 de la Constitución Nacional– el control de constitucionalidad se encuentra reservado, exclusivamente, al poder judicial (ver asimismo, artículos 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 artículos 2532 y 2560 del mismo (vigentes desde el 1° de agosto de 2015; Ley N° 27.077, publicada en el Boletín Oficial el 19 de diciembre de 2014).

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 artículo 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 artículo 160 del mismo código, en lo que se refiere a las causales de interrupción de la prescripción de las obligaciones fiscales (*vide* causa C. 99.094, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Fadra S.R.L., López Osvaldo y Lobato Emilio Tomás. Apremio"; en similar sentido, ver asimismo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Cefas S.A. Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", causa A. 72.397); y, finalmente, del artículo 133 primer párrafo, segunda parte, de dicho cuerpo normativo (T.O. 2004; artículo 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, artículos 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 artículo 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, 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 opongan a lo regulado en la normativa de fondo pertinente (ver mi voto para la causa "Total Austral S.A.", Sentencia de Sala III de

fecha 15 de diciembre del 2020, Registro N° 4217).

Todo ello, sin perjuicio de señalar que en diversos precedentes de este Cuerpo, se ha señalado 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 artículo 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 artículo 157 del Código Fiscal dispone, en lo que aquí interesa y en sentido análogo a lo dispuesto por el artículo 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 artículo 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 artículo 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 artículo 209 (en cuanto dispone que el período fiscal será el año calendario) y en el segundo párrafo del artículo 210 (que expresamente señala: *“Juntamente con el pago del último anticipo del año, deberá presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual e incluirá el resumen de la totalidad de las operaciones del período”*).

Lo expuesto resulta trascendental y responde a la postura contraria del apelante, 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 artículos 209 y 210 del Código Fiscal, resulta –en rigor– una exigencia ineludible que deriva del artículo 9, inciso b), apartado 1, de la Ley N° 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 artículo 13 de la citada Ley Convenio. En el referido artículo 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 N° 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 los períodos fiscales 2007 y 2008, debo destacar que en el caso de autos (contribuyente de Convenio Multilateral), los respectivos vencimientos para la presentación de la declaración jurada anual CM05 operaron los días 30 de junio de 2008 (Resolución General C.A. N.º 4/2007) y 30 de junio de 2009 (Resolución General C.A. N.º 9/2008). Puede entonces afirmarse que el cómputo prescriptivo comenzó, respectivamente, el día 1 de julio de 2008 y 1 de julio de 2009; plazos que habrían vencido a las 24 hs. del 30 de junio de 2013 y 30 de junio de 2014, respectivamente.

Se advierte pues que -sin contabilizarse la suspensión que por un año hubiera habilitado la notificación de las diferencias, conforme el art. 3986 del Código Civil-, el dictado de la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana y su posterior notificación con fecha 14 de junio de 2013 (ver constancias de fs. 1706/1707), han sucedido en tiempo útil. Corresponde, pues, rechazar el planteo incoado.

Por su parte, con respecto al planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las

facultades del Fisco para aplicar sanciones, debo destacar 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 07/03/23), sentencia en la cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones tributarias, y de recordar 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 artículo 75 inciso 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.*”

Siendo que la CSJN se ha pronunciado 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” (tal como lo he destacado *ut supra*, en mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, citada), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente bajo reseña y sostener, en definitiva, que en casos como el presente también se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de multas– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo

Todo ello, sin perjuicio de: 1) reiterar que considero que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía artículo 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, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de las

obligaciones fiscales (caso de autos, en el cual, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal), resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente.

Entiendo entonces que, por las razones destacadas *ut supra* con respecto a la prescripción de los tributos locales, corresponde aplicar la doctrina judicial citada, lo que así declaro.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, 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:... 5º. 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 1º y 2º 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 por omisión bajo juzgamiento, debo señalar que considero prudente y necesario rever el concepto a los fines de unificar el criterio con el sostenido 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, inició su cómputo a partir del 30 de junio de 2008 –por el año 2007- y 30 de junio de 2009 –por el año 2008- (según Resolución General C.A. N.º 4/2007 y N.º 9/2008, respectivamente) y habría vencido a las 24 hs. del 30 de junio de 2010 y 30 de junio de 2011, sin que se verifique a su respecto –según constancias de estas actuaciones-, causal de interrupción o suspensión alguna que, oportunamente, hubiera alterado su curso. En consecuencia, corresponde declarar la prescripción de las facultades sancionatorias por los periodos 2007 y 2008, lo así declaro.

Luego, en relación con el encuadre de su actividad y la reclasificación que realiza el acto en punto a la que versa sobre la elaboración de productos, cabe aclarar que, mientras el contribuyente declara los ingresos obtenidos en la producción de Gas Líquido Butano, Propano y Gasolina Líquida como “Fabricación de sustancias químicas básicas, excepto abonos y compuestos de nitrógeno” (NAIIB 241190) (con una alícuota del 0%), la fiscalización los redistribuye dentro de las actividades 232001 “Refinación del Petróleo” (para los dos primeros productos mencionados) y 232002 “Refinación del Petróleo – ley 11244” (para el tercero de los citados), con el ajuste de alícuota correspondiente a cada actividad.

Para así decidir, la Autoridad Fiscal utilizó el criterio al que arribó la Sala II de este Tribunal, en su sentencia de fecha 7 de febrero de 2007, Registro 645, en la cual, se expusieron similares quejas que los incoadas en el presente expediente.

Atento al recurso articulado en sede judicial contra dicha sentencia, y en atención a la incidencia que sobre la plataforma jurídica pudiera derivarse dada la similitud de los agravios, esta instrucción decretó la suspensión de estos actuados, hasta la resolución definitiva de aquella revisión.

Pues bien, con fecha 12 de septiembre de 2023 la Corte Suprema de Justicia de la Nación emitió sentencia en los autos “Transportadora de Gas del Sur c/ Tribunal

Fiscal de la Provincia de Buenos Aires s/ pretensión anulatoria-recurso” rechazando el Recurso Extraordinario Federal interpuesto por la Provincia de Buenos Aires, quedando firme el fallo de la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires.

Siendo que la SCBA, a su vez, rechazó los recursos extraordinarios intentados por ambas partes, corresponde hacer aplicación al caso de los criterios sentados por la CCALP para resolver la cuestión, que ahora adquieren firmeza, y que seguidamente se detallan:

1. Sostuvo en su decisorio del 5 de abril de 2016 que no resulta correcto delimitar la exención reconocida por la actividad de “Fabricación de Productos Diversos Derivados del Petróleo y el Carbón” Código 35.000-22 (v. NAIIB con código 241190 “Fabricación de Materias Orgánicas Básicas NCP”), demarcada por el *destino* que se les otorgara, no pudiendo éste cambiar su régimen tributario. En consecuencia, corresponde hacer lugar al recurso, entendiendo que no corresponde limitar la exención por la producción de etano, propano, butano y C3, debiendo revocarse el acto en esta parte. Atento ello, así voto.

2. Por su parte, en lo referente a los agravios introducidos respecto de la producción de Gas Licuado de Petróleo (LPG) y Gasolina Natural (reencuadradas, respectivamente, bajo los códigos 232001 y 232002), el *ad quem* resolvió que debe prosperar el planteo únicamente respecto de la actividad relacionada con la gasolina líquida. Respecto de esta producción ratificó la SCBA el criterio de la CCALP, por el que se sostuvo que la actividad desarrollada por la empresa vinculada a dicho producto se encontraba alcanzada por las leyes 11.490 y 11.518, y que, por ende, la resolución del TFA no se había ajustado a derecho. Tras analizarse la opinión de los expertos volcada en la pericia conjunta agregada a dicho expediente, entendió que la extracción de etano, butano, propano y también de gasolina natural debía ser calificada como fabricación de sustancias químicas básicas, y en consecuencia los ingresos resultan exentos por encuadrar dentro del NAIIB 99 en el código 241190, cuya equivalencia en el nomenclador LCA se encontraba también exenta. Corresponde entonces hacer lugar al recurso de apelación en este punto y ordenar a la Autoridad Fiscal que realice una nueva liquidación de diferencias en base a los argumentos brindados, lo que así voto.

En lo concerniente a la solución respecto del Gas Licuado de Petróleo (LPG), el superior ratificó la reclasificación efectuada por la Autoridad Administrativa, toda vez que la pericia realizada no hacía específica referencia al productor en cuestión. La CCALP sostuvo que adquiriría relevancia otro informe agregado, donde se reveló la conformación de este gas, explicándose que resulta una mezcla de propano y butano, y que se destina al mercado de gas licuado para uso combustible; pero -a su vez- que también puede considerarse materia prima para la fabricación de ofelinas

livianas. Así concluye que, por el destino que le asigna mayormente la empresa actora, debe considerarse como producción de Gas Natural. De esta manera, la producción de LPG (Gas Licuado de Petróleo: butano y propano) con destino al mercado interno para ser usado como combustible, debe encuadrarse en el código 23200 “Fabricación de productos de la Refinería de Petróleo”, que según el NAIIB incluye *“La producción de combustibles gaseosos mezclas tales como etano, butano y propano”*, tipificándose puntualmente la actividad en el código 232001 “Refinerías de Petróleo”. En virtud de lo expuesto, debe ratificarse el acto en esta porción, lo que así voto.

Toca ahora examinar la queja de la parte apelante por la inclusión, por parte del Fisco, en la base imponible, de los ingresos provenientes de comisiones por ventas al exterior realizadas por cuenta y orden de terceros.

Analizado el trámite se observa que mediante el Acta de Requerimiento de fojas 1487 se solicita a la firma que informe qué operaciones se registran en las cuentas 5258068, 5258098, 5259068, 5259098, 526003 y 5260068, y dentro de qué actividad se encuentran declarados los ingresos allí registrados.

A fojas 1491/1492 se señala que, en tales cuentas, se registra la comisión obtenida por venta en el exterior de propano, butano y gasolina natural, y que ellas, no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos *“...ya que provienen de ventas realizadas en el exterior”*. Acompaña *“comprobantes de un caso que involucre cada cuenta”*. Obran a fojas 1493, 1494, 1495 y 1496 facturas tipo “E”, emitidas por la empresa en la que se reflejan ventas de productos al exterior a Petrobras Argentina S.A., Compañía General de Combustibles S.A. y Pan American Energy LLC Suc Argentina, por cuenta y orden, con detalle de la comisión del 5% sobre las ventas realizadas.

Frente a esto, se resolvió gravar tales ingresos en la actividad 511940 ya declarada de “Venta al por mayor en comisión o consignación de energía eléctrica, gas y combustibles”. Funda esa decisión en el hecho de que *“...tales ingresos fueron obtenidos como contraprestación de un servicio de intermediación entre productores locales y sus clientes del exterior, teniendo en cuenta que los productos se producen y entregan en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, contando el contribuyente con oficinas administrativas y de comercialización en la jurisdicción de CABA”*. Agrega luego que *“a quien se considera exportador es al productor local, quien es propietario de la mercadería y encomienda a TGS S.A. efectuar las ventas al exterior por cuenta y orden de ellos”* (ver fojas 1683 vta.).

Finalmente, en su recurso de apelación la firma cuestiona el proceder fiscal en tanto alega que la actividad se realiza en forma íntegra fuera de la República Argentina,

motivo por el cual, estima que no encuadra dentro de la definición de hecho imponible del art. 182 del Código Fiscal, por falta de sustento territorial. Explica que las exportaciones de los años 2007 y 2008 “...se realizaron a PETROBRAS INTERNATIONAL FINANCE CO. y que las reuniones para la concreción de las exportaciones y discusión de precios y la firma del contrato se realizaron en Rio de Janeiro, para lo cual viajaron representantes de Transportadora de Gas del Sur S.A.” (ver fojas 1734).

Pues bien, no se encuentra controvertido aquí el carácter de exportación que poseen las operaciones respecto de las cuales el apelante gestionó su servicio de intermediación, sino el tratamiento que corresponde otorgar a los ingresos obtenidos por la firma de marras S.A. en virtud de su actuación como comisionista, desplazándose la controversia a una cuestión de hechos y prueba, en la que -por principio- la carga de acreditar la improcedencia de la pretensión fiscal incoada recae sobre el apelante.

Sin embargo, el recurrente no aporta ni ofrece en este punto prueba alguna en apoyo de los extremos invocados. Por el contrario, las facturas emitidas a los clientes antes mencionados, agregadas por la empresa de tratas (ventas al por mayor por cuenta y orden de terceros), dan cuenta de que el servicio de intermediación por el que percibe su comisión, sucede dentro del territorio nacional. En base a lo expuesto debo confirmar el acto en este punto, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1708/1739 por el Sr. Adrián E. Hubert, como apoderado de TRANSPORTADORA GAS DEL SUR S.A. y de los responsables solidarios quienes unificaron personería en cabeza del antes citado, con el patrocinio letrado del Dr. Gastón Arcal contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Ordenar a esa Agencia que, dentro del plazo de noventa (90) días, proceda a reliquidar las diferencias determinadas, de conformidad a lo dispuesto en el **Considerando III** del presente. **3º)** Declarar la prescripción de la sanción por omisión respecto a los periodos verificados en autos. **4º)** Confirmar en todo lo demás el acto apelado, en lo que ha sido motivo de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase

Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término, corresponde destacar preliminarmente que coincido con los fundamentos expuestos y la solución propuesta por mi Colega Instructor Cr. Crespi, con excepción de lo referente al planteo prescriptivo opuesto contra las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación.

Con respecto a las facultades del Fisco respecto de la multa aplicada, comparto la solución a adoptarse solo por el periodo fiscal 2007, encontrando fundamento suficiente para ello en que se verifica el vencimiento del plazo quinquenal previsto por el Código Fiscal. No así respecto a la sanción correspondiente por el periodo fiscal 2008.

Particularmente y de acuerdo al 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”), tal como sostuve en autos “ADDECO ARGENTINA S.A.” (Sentencia de Sala I, con fecha 05/05/2023, Registro N° 2442), adelanto que no se encuentra prescripta la facultad sancionatoria por este último periodo.

En un verdadero espiral interpretativo, el Supremo Tribunal entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “*cláusula de los códigos*” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal.

Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestra Corte Suprema.

En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: “*La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue si sigue su curso...*”.

Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento.

A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de Inicio del Procedimiento Sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las

causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b) a e).

En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello. En definitiva, es opinión de este Vocal, que no puede prosperar la defensa de prescripción intentada respecto de la sanción referida al periodo fiscal 2008, lo que así Voto.

Ahora bien, analizando a posteriori la procedencia de la sanción a la firma de autos, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Que, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas).

Así las cosas, quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el presente caso, considerando las cuestiones técnicas que llevaron al ajuste fiscal y la sucesión de criterios jurisprudenciales involucrados, dan cuenta del cumplimiento de los recaudos necesarios para la procedencia del eximente, considerando ajustado a derecho dejar sin efecto la multa, lo que así voto

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

a fojas 1708/1739 por el Sr. Adrián E. Hubert, como apoderado de TRANSPORTADORA GAS DEL SUR S.A. y de los responsables solidarios quienes unificaron personería en cabeza del antes citado, con el patrocinio letrado del Dr. Gastón Arcal contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de noventa (90) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el voto de la instrucción. **3º)** Dejar sin efecto la multa dispuesta en el artículo 10 del acto apelado. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Pablo Germán Petraglia: Por los fundamentos expuestos, adhiero a lo resuelto por el Dr Ángel Carlos Carballal.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1708/1739 por el Sr. Adrián E. Hubert, como apoderado de TRANSPORTADORA GAS DEL SUR S.A. y de los responsables solidarios quienes unificaron personería en cabeza del antes citado, con el patrocinio letrado del Dr. Gastón Arcal contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1747, dictada el 6 de junio de 2013 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Requerir a esa Agencia que realice dentro del plazo de noventa (90) días, una nueva liquidación del Impuesto determinado en autos, de acuerdo con lo expuesto en el voto de la instrucción. **3º)** Dejar sin efecto la multa dispuesta en el artículo 10 del acto apelado. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición Delegada apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y 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: Corresponde al Expte N°2360-161244/09 "TRANSPORTADORA DE GAS DEL SUR S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-28373423-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3715.-