



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 expediente número 2360-361056/2020 -- “J. LLORENTE Y CIA S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-361056, año 2020, caratulado “J. LLORENTE Y CIA S.A.”.

Y RESULTANDO: Que se elevan estas actuaciones a raíz del recurso de apelación presentado a fojas 1350/1380 por los Sres. Leopoldo Andrés Feijoo, como apoderado de “J. LLORENTE Y CIA SA” y Santiago Manuel Llorente, Juan José Llorente, Julio Alberto Llorente, Jorge Ignacio Llorente, Galo José Llorente, Jaime Rodolfo Peña, Carlos Alberto Pena, Nelly Magdalena Llorente, María Julia Llorente, y María Josefina Fornieles de Llorente, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cdor. José Antonio Cilley contra la Disposición Delegada SEATYS N°3984, dictada con fecha 12 de junio de 2023, por la Subgerencia de Relatorías, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la resolución citada (que obra a fojas 1279/1331) se determinan las obligaciones fiscales de la sociedad del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2016 (Enero a Diciembre), por el ejercicio de las actividades verificadas: “Destilación, rectificación y mezcla de bebidas espirituosas” (Cód. NAIIBB 155120), “Cultivo de cereales excepto forrajeros y los de semillas para siembra” (Código NAIIBB 011110), “Cría de ganado bovino – excepto en cabañas y para la producción de leche-” (Código NAIIBB 012110), “Preparación de hojas de té” (Cód. NAIIBB 154920), “Elaboración de yerba mate” (Cód. NAIIBB 154930), “Venta al por mayor de vino” (Cód. NAIIBB 512312), “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p.” (Cód. NAIIBB 701090), “Servicios de financiación y actividades

financieras n.c.p.” (Código NAIIB 659990) y “Venta al por mayor de aceites, azúcar, café, té, yerba mate elaborada y otras infusiones, especias y condimentos y productos de molinería” (Cód. NAIIBB 512270), estableciéndose diferencias a favor del Fisco (art. 6°) por la suma de pesos seis millones ochenta y siete mil trescientos cinco con noventa centavos (\$ 6.087.305,90), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (TO. 2011). En el art. art. 7° se reconoce un saldo a favor de la empresa por la suma de un millón ciento ocho mil ciento noventa y nueve con treinta centavos (\$ 1.108.199,30). Por el art. 8° se aplica una multa por omisión equivalente al 21% del monto dejado de oblar, conforme lo dispuesto en el art. 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Por último, se dispone (art. 9°) que atento a lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos los Sres. Santiago Manuel Llorente, Juan José Llorente, Julio Alberto Llorente, Jorge Ignacio Llorente, Galo José Llorente, Jaime Rodolfo Peña, Carlos Alberto Peña, Nelly Magdalena Llorente, María Julia Llorente, y María Josefina Fornieles de Llorente.

Recibidas las actuaciones ante este Tribunal, a fojas 4243 se adjudican las mismas a la Vocalía de la 6ta. Nominación de la Sala II a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi para su instrucción.

Tras cumplir los pasos procesales a fs. 4246 se ordena correr traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 4249/4262 la pertinente contestación.

A fojas 4263 y de conformidad al Acuerdo Plenario N°34 se ordena la suspensión del trámite de las actuaciones hasta tanto los Organismo del Convenio Multilateral dicten resolución con respecto al recurso interpuesto por la firma en los términos del art. 24 inc. b) del Convenio Multilateral y la misma adquiera firmeza.

A fojas 4267 la Representación Fiscal informa que la Comisión Arbitral ha emitido la Res. CA 31/2024 y que se encuentra firme (obrando a fojas 4269/4271 copia de la misma).

A fojas 4272 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta. Nominación, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal, como Vocal Subrogante (conforme acuerdo extraordinario N°100/22) y con la Irma Gladys Ñancufil en el carácter de conjuez (conforme acuerdo ordinario N°65/24, acuerdo extraordinario N°102/22 y Acta N°24/25).

A fojas 4275/4281 obra la sentencia interlocutoria de esta Sala II, emitida con fecha 30 de junio de 2025 (Registro N°3672), a través de la cual, por mayoría se rechazan las excepciones previas opuestas y se declara la prescripción de las facultades del

Fisco para aplicar sanciones.

A continuación se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la Pericial e Informativa por ser innecesarias para la resolución de la causa (conf. art.124 último párrafo del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif.). Atento al estado del procedimiento, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: Como agravios de fondo, critican la asignación de ingresos y gastos a jurisdicciones ajenas a la provincia de Buenos Aires, entendiendo que debe aplicarse el art. 2° inc. b) del Convenio Multilateral. Mencionan que se llevaron a cabo ventas con intervención de representantes domiciliados en distintas provincias vía correo electrónico, constando en el Libro de Viajantes la cartera de clientes que posee cada vendedor y las comisiones imputadas a la jurisdicción donde residen. Esgrimen que en las operaciones “entre ausentes”, se asignaron los ingresos de acuerdo al destino final de la mercadería y que según precedentes de la Comisión Arbitral el “mail/web” es suficiente para acreditar el sustento territorial.

Con referencia a la atribución de gastos postulan que se torna dificultoso atribuir los mismos por cada jurisdicción. Piden que se realice una estimación para su imputación, según el art. 4° del Convenio Multilateral.

Oponen que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de determinar los pagos a cuenta del período y requieren se concilie la información disponible en la web del Organismo con lo declarado por la firma en sus declaraciones juradas.

Expresan que la responsabilidad solidaria se establece a título represivo y no es objetiva, requiriendo la presencia de dolo o culpa. Citan los fallos Raso y Toledo, entre otros. Consideran que es improcedente la extensión de responsabilidad respecto de la multa.

Ofrecen prueba documental, pericial contable e informativa y hacen reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal alega que en relación con la aplicación del Convenio Multilateral, la firma presentó ante la Comisión Arbitral el caso concreto de conformidad con lo previsto en el art. 24, inc. b) del Convenio, sin que dicho Organismo se haya pronunciado sobre las cuestiones controvertidas.

Respecto de los pagos a cuenta, transcribe los argumentos del juez administrativo, y las tareas de auditoría llevadas a cabo a los efectos de relevar las distintas fuentes de información, concluyendo que “...la fiscalización actuante procedió a computar, a los fines del ajuste, para el período fiscal 2016, las retenciones, percepciones,

retenciones bancarias y retenciones aduaneras declaradas por el contribuyente en las declaraciones juradas del impuesto en cuestión, menos las inconsistencias que no fueran justificadas por el contribuyente de conformidad con el procedimiento precedentemente descripto; conforme se detalla en papel de trabajo obrante a fs. 583/584". Cita jurisprudencia.

A su vez, ratifica la extensión de la responsabilidad en forma solidaria a los integrantes del Órgano de Administración. Remarca que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, la que sólo exige la comprobación del efectivo cargo para imputar este tipo de responsabilidad. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este extremo que no se verifica en el presente. Destaca que el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a la decisión de ejercer su derecho de accionar contra el contribuyente directo del tributo. Explica que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo y que el derecho común resulta aplicable de manera supletoria por vía del art. 4 del Código Fiscal. Señala que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio", para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dada la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Menciona que bajo la normativa provincial, se responden por las multas sin necesidad de probar intención dolosa o culposa (según art. 63 del Código Fiscal). Cita diversos precedentes en pos de avalar su postura.

Pide se rechace el recurso de apelación presentado y se tenga presente para su oportunidad la reserva del Caso Federal.

III.- Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función de los agravios incoados, la Disposición Delegada SEATYS N°3984, dictada con fecha 12 de junio de 2023, por la Subgerencia de Relatorías, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

En relación con la asignación de ingresos y gastos para el armado del Coeficiente unificado del Convenio Multilateral, la firma de marras presentó caso ante la Comisión Arbitral, la cual, en virtud del mismo, emitió la Res. CA 31/2024, que se encuentra firme.

De la mentada resolución, surge que *"...en respuesta al traslado corrido, la representación de la provincia de Buenos Aires señala que si bien en relación al*

coeficiente de ingresos, el contribuyente alega haber atribuido los mismos al lugar de entrega de la mercadería, se advierte de la documentación acompañada en el expediente administrativo, que el criterio utilizado por la firma es coincidente con el destino final de los bienes y acorde al que sustentan los organismos de aplicación del Convenio Multilateral, no teniendo reproche sobre este punto... respecto del coeficiente de gastos... la provincia de Buenos Aires manifestó el desistimiento de su pretensión. Que esta Comisión Arbitral observa que en este estado de las actuaciones y siendo que los agravios del contribuyente han sido admitidos por la jurisdicción, conforme a sus manifestaciones, corresponde hacer lugar a la acción interpuesta...”

Atento a lo expuesto, corresponde se deje sin efecto la estimación practicada por el Fisco respecto a la atribución de ingresos y gastos por el período verificado, ratificándose el coeficiente unificado declarado por la empresa de marras.

En consecuencia, corresponde que la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación, retrotrayendo el ajuste llevado a cabo sobre este punto, lo que así declaro.

En cuanto a los pagos a cuenta, el a quo a fojas 1311y vta. expone que la firma de marras ha reconocido que incurrió en un cómputo en exceso de los mismos y procedió a rectificar sus declaraciones juradas con anterioridad a la presentación del descargo (cuyas copias agrega como así también los mayores contables de retenciones y percepciones).

Tras la apertura a prueba de las actuaciones y la medida para Mejor Proveer ordenada por el a quo, se constató que la firma de marras modificó las DDJJ de los meses de septiembre, octubre, noviembre y diciembre del año 2016.

Sin perjuicio de ello, conforme surge de fojas 1257 y vta., en el Informe emitido en el marco de la Medida para Mejor Proveer se expuso que “...se procede a consultar de acuerdo a lo expresado por el contribuyente en el descargo en fido información para fiscalizadores deducciones no bancarias declaradas por contribuyentes y no informadas por agentes con fecha 31/05/2023 surgiendo inconsistencias atento a que el contribuyente expresa que ha presentado DDJJ rectificativas. No obstante y de conformidad con los solicitado se analiza la documental presentada por el contribuyente dado que sólo presenta, detalle de DDJJ presentadas por el periodo 01 a 12/2016, mayores contables de las retenciones y percepciones, pero no así, comprobantes de respaldo de las inconsistencias. Se procede a emitir nuevo reporte de inconsistencias deducciones no bancarias declaradas por contribuyente y no informadas por agente a efectos de ser consideradas como ajuste con posterioridad a la rectificativa presentadas. Respecto a este último reporte, subsisten

inconsistencias respecto de retenciones (enero a diciembre) y percepciones (enero a octubre y diciembre) del año 2016 que resultan parte del presente ajuste. Se dejó debida constancia de lo actuado en papeles de trabajo Anexos XXII Ret y Pe Fs 1212/3 y XXIII Bis Inconsistencias a fs. 1214.”

En consecuencia, y a pesar de la rectificación de las DDJJ subsisten inconsistencias entre los pagos a cuenta declarados por la contribuyente e informados por los Agentes de Recaudación que no fueron justificados con documentación de respaldo. Por dicho motivo, se confirma la pretensión fiscal en este punto, lo que así voto.

Resuelto lo que antecede, en punto los agravios introducidos en el pertinente recurso contra la responsabilidad solidaria extendida sobre la base de lo dispuesto por los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzaré por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación del instituto resulta incompatible (conforme arts. 75 inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad. En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto de 2021). En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destaqué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “*resulta irrazonable*”. En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema perfeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos

necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva”), la cual - por lo demás- opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada. Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación. Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” -órgano de administración-, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos 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 Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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. De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 “a’ Const. Provincial) no puede atar al magistrado”,* como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste

debe “*siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser aplicable*” (in re “A., C. A”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado a fojas 1350/1380 por los Sres. Leopoldo Andrés Feijoo, como apoderado de “J. LLORENTE Y CIA SA” y Santiago Manuel Llorente, Juan José Llorente, Julio Alberto Llorente, Jorge Ignacio Llorente, Galo José Llorente, Jaime Rodolfo Peña, Carlos Alberto Pena, Nelly Magdalena Llorente, María Julia Llorente, y María Josefina Fornieles de Llorente, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cdor. José Antonio Cilley contra la Disposición Delegada SEATYS N°3984, dictada con fecha 12 de junio de 2023, por la Subgerencia de Relatorías, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar que en el plazo de 30 días que la Autoridad de Aplicación practique liquidación, de conformidad a los fundamentos expuestos en el Considerando III del presente. **3)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9° del acto impugnado. **4)** Confirmar en lo demás la Disposición apelada en cuanto ha sido materia de agravios, dejando constancia que mediante sentencia de fecha 30 de junio de 2025 (Registro N°3672) se declaró la prescripción de las facultades del Fisco para imponer sanciones. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término, adelanto mi adhesión a la propuesta resolutive realizada por mi colega instructor, aunque en materia de responsabilidad solidaria, entiendo que el fundamento para ser dejada sin efecto se corresponde con la inexistencia de reclamo fiscal alguno que devendrá de lo que se resuelve en relación a la determinación de oficio apelada, considerando la existencia de saldos a favor de la contribuyente significativamente superiores a los Eventuales saldos deudores subsistentes. Así lo voto.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancuñil: Que por las consideraciones de hecho y de

derecho puestas de manifiesto por el Vocal Instructor, Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, adhiero al criterio resolutivo expuesto. Así dejo expresado mi voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación presentado a fojas 1350/1380 por los Sres. Leopoldo Andrés Feijoo, como apoderado de “J. LLORENTE Y CIA SA” y Santiago Manuel Llorente, Juan José Llorente, Julio Alberto Llorente, Jorge Ignacio Llorente, Galo José Llorente, Jaime Rodolfo Peña, Carlos Alberto Pena, Nelly Magdalena Llorente, María Julia Llorente, y María Josefina Fornieles de Llorente, por sus propios derechos, todos con el patrocinio del Cdor. José Antonio Cilley contra la Disposición Delegada SEATYS N°3984, dictada con fecha 12 de junio de 2023, por la Subgerencia de Relatorías, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Ordenar que en el plazo de 30 días que la Autoridad de Aplicación practique liquidación, de conformidad a los fundamentos expuestos en el Considerando III del presente. **3)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9° del acto impugnado. **4)** Confirmar en lo demás la Disposición apelada en cuanto ha sido materia de agravios, dejando constancia que mediante sentencia de fecha 30 de junio de 2025 (Registro N°3672) se declaró la prescripción de las facultades del Fisco para imponer sanciones. Regístrese y 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: Corresponde al Expte N°2360-361056/20 "J LLORENTE Y CIA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34490423-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° 3817.-